Betriebsvergleich im Hotelgewerbe

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Johann Wolfgang Goethe-Universität zu Frankfurt a. M. vorgelegt

von

Diplom-Kaufmann
Ernst Heunisch
aus Frankfurt am Main

Druck: H. Th. Scheurle, Offenbach am Main

49 35

Referent: Professor Dr. Wilhelm Kalveram.
Korreferent: Prof. Dr. Dr. h. c. Josef Hellauer.

Tag der mündlichen Prüfung: 15. Februar 1935.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsverzeichnis.

Einleitung: **Die Notwendigkeit des Ausbaues des Vergleichsgedankens in der berufsständischen Wirtschaft** 1

I. Hauptteil: **Theoretische Fragen des Betriebsvergleichs als Grundlage der Untersuchung** 5

I. Kurzer Abriß der Entwicklung des Betriebswirtschaftlichen Vergleichsgedankens 5

II. Begriffsabgrenzung 7

1. Betriebsvergleich und Unternehmungsvergleich 7

2. Betriebsvergleich und Zeitvergleich 10

II. Hauptteil: **Die Möglichkeit der Durchführung von Betriebsvergleichen im Hotelgewerbe** 15

I. Der Begriff „Hotel" und seine Abgrenzung für die Zwecke der vorliegenden Arbeit 15

II. Die Vorteile des Betriebsvergleichs für das Hotelgewerbe . . 17

III. Die Voraussetzungen für die Durchführung des Betriebsvergleichs 20

1. Die Schaffung eines einheitlichen Rechnungswesens . . 21

a) Die formalen Voraussetzungen 21

b) Die materiellen Voraussetzungen 24

2. Der Kontenrahmen im Dienste der Vereinheitlichung des Hotelrechnungswesens 27

a) Die Voraussetzungen 27

b) Der Aufbau 28

c) Die Wirksamkeit 39

III. Hauptteil: **Die praktische Durchführung des Betriebsvergleichs** 45

I. Der Vergleich als Kostenvergleich 45

1. Der Kostenartenvergleich 47

a) Die Durchführung 47

b) Die Auffindung brauchbarer Bezugsgrößen 48

c) Die Errechnung von Kennziffern 50

2. Der Kostenstellenvergleich 52

a) Die Durchführung des Kostenstellenvergleichs 53

b) Die Wahl der Bezugsgröße 54

c) Die Fehlerquellen 57

II. Der Vergleich als Bilanzvergleich 59

1. Warum Bilanzvergleich? 59

2. Voraussetzungen und Methode 60

3. Die Durchführung 62
a) Vergleich der bilanzmäßigen Verhältniszahlen . . . 62
b) Vergleich von Bezugsgrößen 65
III. Vergleich wirtschaftlich-technischer Sondergrößen 71
1. Vergleich der prozentualen Bettenbesetzung 72
2. Vergleich der Betriebskoeffizienten 74
3. Vergleich der Einnahme- und Ausgabedurchschnitte . . 76
4. Statistische Daten im Dienste des Betriebsvergleichs . . 78
a) Frequenzstatistik 78
b) Umsatzstatistik 80
c) Bettenbelastung und Bettenverschuldung 82
Schluß: **Zusammenfassende Uebersicht über den heutigen Stand des Betriebsvergleichs im Hotelgewerbe und die Frage der Schaffung einer Zentralorganisation zur zwangsweisen Einführung des Vergleichs** 85
Literaturverzeichnis 91

Einleitung.

Die Notwendigkeit des Ausbaus des Vergleichsgedankens in der berufsständischen Wirtschaft.

Betriebliche Untersuchungen, die sich darauf erstrecken, die Struktur einer Unternehmung zu untersuchen, haben in den meisten Fällen nur einen Wert für die durchforschte Einzelzelle der Wirtschaft. Selbst wenn Ergebnisse gefunden würden, die für die anderen Branchenmitglieder von Interesse wären, können diese in der Regel keinen Vorteil daraus ziehen, weil die Rücksichtnahme auf das ängstlich gehütete Geschäftsgeheimnis es verhindert, daß den Konkurrenzfirmen bedeutsame Daten der Betriebsführung bekannt werden.

Der Gedanke, betriebswirtschaftliche Erkenntnisse, soweit sie mit der Bekanntgabe von Wirtschaftszahlen verbunden sind, einer ganzen Branche dienstbar zu machen, konnte deshalb auch nicht von einer Einzelunternehmung ausgehen. Durch die Bedürfnisse der Praxis und einige einschlägige Versuche angeregt, entwickelte die Wissenschaft diesen Gedanken, wirtschaftliche Organisationen griffen ihn von Neuem auf und setzten ihn in die Tat um.[1])

Die Praxis der planmäßigen Durchforschung der Betriebe einer Branche mit dem Ziele, die Ergebnisse allen Mitgliedern der Berufsgemeinschaft als Grundlage für eine richtige Betriebspolitik zugänglich zu machen, ist noch recht jungen Datums. Es bedurfte dazu eines Gemeinschaftsgeistes, der in dem Wirtschaftskampf der vergangenen Jahre nur wenig entwickelt war. Die Pflege einer Gemeinschaftsarbeit war in Deutschland nur bei einer halbamtlichen Institution festzustellen, weshalb sich der Gedanke der branchenmäßigen Betriebsuntersuchungen auch von hier aus zuerst praktisch auswirken konnte. Im Jahre 1928 ergriff das Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW) die Initiative für die Durchführung von praktischen Betriebsvergleichen und stellte seit dem genannten Zeitpunkt selbst eine Reihe von solchen Untersuchungen an.

[1]) Vergl. Seite 5.

Obwohl gute Ergebnise erzielt werden konnten, sind die Untersuchungen dieser Organisation doch zunächst nicht zu einem Allgemeingut der deutschen Wirtschaft geworden. Da die Ergebnisse nur den beteiligten Unternehmungen zur Kenntnis kamen, blieben die angestellten Betriebsvergleiche auf die wenigen bearbeiteten Branchen beschränkt, ohne daß ein Bedürfnis zu einer allgemeinen Uebung bemerkbar wurde.[2]) In Jahre 1932 schrieb Schnettler, daß es um den Betriebsvergleich infolge der starken Wirtschaftskrise merklich still geworden sei, gab aber der Hoffnung Ausdruck, „daß mit der Wiederkehr eines stärkeren Gemeinschaftssinnes die gesamte deutsche Wirtschaft den Wert zwischenbetrieblicher Vergleiche erkennt und daraus für sich und die Allgemeinheit Nutzen zieht".[3])

Mit dem politischen Umbruch des Jahres 1933 und der damit Hand in Hand gehenden Umgestaltung der deutschen Wirtschaftsgrundsätze war dann auch für den Betriebsvergleich eine neue Zeit gekommen. Neue Wirtschaftsgestaltung und Wirtschaftsgesinnung sieht die betriebliche Tätigkeit aus einer anderen Perspektive als die liberalistische Auffassung. Im Vordergrund der wirtschaftlichen Tätigkeit sollen nicht mehr Eigennutz und Gewinnstreben stehen, sondern der Wirtschaftsführer hat das Gemeinwohl des Wirtschaftsganzen und der Gefolgschaft im Auge zu behalten. Gleichzeitig hat aber auch der Staat die Aufgabe übernommen, ordnend in das Wirtschaftsgefüge einzugreifen. Das bedeutet aber keineswegs, daß die wirtschaftlichen Gesetze außer acht gelassen werden sollen, vielmehr gilt es, „die Synthese zu finden zwischen Staatsführung in der Wirtschaft und persönlicher Initiative".[4])

Voraussetzung hierfür ist, daß alle führenden Wirtschaftsorgane sich über den Aufbau und die Gegebenheiten einer Branche vollkommen im klaren sind, bevor wichtige Entscheidungen getroffen werden. Branchenmäßige Betriebsuntersuchungen sind eine Unterlage hierfür, da sie einen guten Einblick in den Aufbau und das Gefüge einer Branche vermitteln können.

---

[2]) Der Jahresbericht des RKW 1931 nennt die folgenden Branchen, für die Untersuchungen durchgeführt worden sind: Einzelne Zweige der Landwirtschaft, Industrie der Steine und Erden, Eisen und Stahlwarenindustrie, Industrie der Meßinstrumente, der Papierindustrie, Chemische Industrie, Groß- und Einzelhandel. (RKW-Veröffentlichungen Nr. 85, S. 45.)

[3]) Schnettler, Der Betriebsvergleich, Stuttgart 1933, S. 17.

[4]) Feder, Vortrag, gehalten auf der RKW-Tagung 1933. (RKW-Nachrichten, 7. Jahrgang 1933, Heft 12, Dez. 1933, S. 162.)

„Die Klarlegung der Umsatzverhältnisse und der Kapazität einer Branche im Zusammenhang mit einer richtigen Selbstkostenerfassung und einer gerechten Preisbildung erschließt Möglichkeiten der Verständigung über Konventionen oder kartellmäßige Bindungen innerhalb einer Branche zwecks gemeinnütziger Regelung und Belebung des Marktes".[5])

Weil eine Einflußnahme auf die Wirtschaft im gesamtwirtschaftlichen Sinne nur durch Erkenntnisse möglich ist, wie sie der Betriebsvergleich vermittelt, wurden die branchenmäßigen Betriebsuntersuchungen geradezu als das „Kernstück der berufsständischen Wirtschaftsgestaltung" bezeichnet.[6])

Hieraus erhellt die große Bedeutung, die dem Betriebsvergleich innerhalb des neuen Wirtschaftsdenkens zukommt. Die betriebswirtschaftliche Theorie hat die Verpflichtung, sich in den Dienst der neuen Wirtschaftsordnung zu stellen. Dies geschieht am besten durch ein tätiges Mitarbeiten an den neuen Problemen, wie sie in der Wirtschaft immer wieder auftauchen. Allerdings muß man sich davor hüten, daß sich das Denken in „geistiger Spekulation und Theorie" [7]) bewegt; was gefordert wird, ist die tätige Mithilfe an den brennendsten, wirtschaftlichen Tagesfragen, damit diese gemeistert werden können.

Ein solches praktisches Problem stellt offenbar der Betriebsvergleich dar. Von ihm berichtet das RKW: „Im Gegensatz zu den mehr oder weniger in die Analyse gehenden Arbeiten der Fachausschüsse .... werden durch die branchenmäßigen Betriebsuntersuchungen die auf die Hebung der Wirtschaftlichkeit ganzer Wirtschaftszweige gerichteten Aufgaben in allen ihren Zusammenhängen erfaßt".[8])

Betriebsvergleiche sind nur denkbar, wenn sich eine ganze Branche im gegenseitigen Vertrauen zueinander findet.

Freilich sind diese Gedanken noch nicht ganz verwirklicht. Noch sind viele Unternehmungsführer in ihren alten Wirtschaftsgrundsätzen befangen, und das allzu sehr gehütete Geschäftsgeheimnis spielt auch heute noch eine nicht zu unter-

---

[5]) Die branchenmäßigen Betriebsuntersuchungen des RKW in der Fertigungsindustrie. RKW-Nachrichten, 8. Jahrgang, Berlin 1934, Heft 5 Mai 1934, S. 70.)

[6]) Branchenmäßige Betriebsuntersuchungen — ein Kernstück berufsständischer Wirtschaftsgestaltung. RKW-Nachrichten, 7. Jahrgang, Berlin 1933, Heft 7/8, Juli/Aug. 1933, S. 89.

[7]) Noll, Aufbruch zum neuen Wirtschaftsdenken. Rhein-Mainische Wirtschaftszeitung Nr. 1, Nov. 1933, S. 7.

[8]) RKW, Branchenmäßige Betriebsuntersuchungen, Jahresbericht 1931. RKW-Veröffentlichungen Nr. 85, S. 44.

schätzende Rolle. Damit wird dem Betriebsvergleich in starkem Maße der Weg verbaut und der ihm zugrunde liegende Gedanke, eine „unzähligemal geleistete Geistesarbeit für die Gemeinschaft in höchster Vollkommenheit einmal zu leisten",[9]) harrt noch der allgemeinen Verwirklichung.

Eine Voraussetzung für die Erreichung dieser Ziele ist die Aufzeigung der Wege für die Durchführung von Betriebsvergleichen. So stellt sich die vorliegende Arbeit die Aufgabe, dies für die Branche des Hotelgewerbes, das den Dienstleistungsbetrieben zugerechnet wird, zu unternehmen.

Trotz der Zusammenfassung des Berufszweiges in einer einheitlichen Organisation ist gerade im Hotelgewerbe der Gemeinschaftsgedanke noch sehr wenig ausgeprägt. Hier könnte der Betriebsvergleich die Vorstufe für einen engeren beruflichen Zusammenschluß sein, „das Band, das die Organisation umschließt, um sie zu einer Einheit zu gestalten".[10])

---

[9]) Trautmann, Industrielle Normalerfolgsrechnung. (Betriebs- und Finanzwirtschaftliche Forschungen, Berlin 1932, S. 22.)

[10]) Bosse, Betriebsvergleich in der Deutschen Gemüse- und Obstkonservenindustrie, Würzburg 1934, S. 9.

Erster Hauptteil.

Theoretische Fragen des Betriebsvergleichs als Grundlage der Untersuchung.

I. Kurzer Abriß der Entwicklung des betriebswirtschaftlichen Vergleichsgedankens.

Obwohl, wie Hauck[11]) nachweist, Ansätze zu einem Betriebsvergleich bereits bei den älteren volkswirtschaftlichen, Theoretikern, insbesondere bei Thünen, vorhanden sind, darf man den Vergleich in modernem Sinne als ein sehr junges Gebiet der betriebswirtschaftlichen Theorie bezeichnen.

Die ersten Betriebsvergleiche erwuchsen aus den Bedürfnissen der Praxis. Später hat dann die Theorie den Gedanken des Betriebsvergleichs aufgegriffen und weiter ausgebaut. Obwohl praktische Anwendung und theoretische Bearbeitung noch nicht viel älter als zehn Jahre sind, wurde bereits Wertvolles geleistet.

Als erste Unternehmung der praktischen Wirtschaft hat im Jahre 1923 der Phönix, A. G. für Bergbau und Hüttenbetrieb, den Betriebsvergleich in das Rechnungswesen aufgenommen. Ein Jahr später folgten der Verein Deutscher Eisenhüttenleute und der Verein Deutscher Maschinenbau-Anstalten. Als Zweck des Betriebsvergleichs wurde die „Entdeckung von Verlustquellen“ [12]) angesehen.

Um die gleiche Zeit begannen auch Schmalenbach und seine Schüler, sich für den Betriebsvergleich einzusetzen und ihn theoretisch zu untermauern. Damit begannen die Bestrebungen, die Grundlagen zu schaffen, die eine Voraussetzung dafür sind, den Betriebsvergleich in der Praxis stärker zu verbreiten. „Wer die besondere Zweckdienlichkeit des Betriebsvergleichs erkannt hat, wird sicherlich den Drang verspüren, dieser Methode der Wirtschaftlichkeitsmessung zu einer wesentlich verbreiterten Anwendung zu verhelfen“.[13])

---

[11]) Hauck, Der Betriebsvergleich, Bühl 1933, S. 42.

[12]) van Aubel, Kosten in der öffentlichen Wirtschaft, in RKW-Veröffentlichungen Nr. 80, Leipzig 1932, S. 77.

[13]) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, Leipzig 1926, S. 339.

Tatsächlich standen die gesamten Veröffentlichungen über den Betriebsvergleich in den folgenden Jahren unter dem Gesichtspunkt, ihm die Wege in der Praxis zu ebnen. Dieser Aufgabe unterzogen sich vor allem diejenigen, die die Wichtigkeit des Betriebsvergleichs in der Praxis selbst erprobt hatten. Ohne erschöpfend sein zu können, seien hier vor allen van Aubel, Vershofen, Wirtz und Schultz-Mehrin genannt.[14]) Letzterer hat sich um den Betriebsvergleich insofern besondere Verdienste erworben, als er die innerhalb des VDMA gewonnenen Ergebnisse der Oeffentlichkeit dienstbar gemacht hat.

Hinsichtlich der Methodik des Vergleichs sind die Autoren nicht alle einer Ansicht. Es bestehen verschiedene Meinungen darüber, welcher Vergleichsart der Vorzug zu geben ist. Aus den verschiedenen Auffassungen über die Methode erwachsen aber für die Brauchbarkeit des Betriebsvergleichs keine Nachteile. Daher ist es auch an dieser Stelle zunächst noch nicht erforderlich, auf diese verschiedenen Meinungen einzugehen.

Dagegen ist auch hier schon auf eine gewisse Uneinheitlichkeit hinsichtlich der zur Anwendung kommenden Terminologie hinzuweisen. Bei der Durcharbeitung der Betriebsvergleichsliteratur fällt auf, daß viele Autoren den Ehrgeiz besitzen, eine eigene Terminologie einzuführen und zu empfehlen. Es wird bei der Besprechung der einzelnen Vergleichsarten noch hierauf zurückzukommen sein. An dieser Stelle sei jedoch schon gesagt, daß es dem Betriebsvergleich wenig förderlich wäre, wenn er durch eine uneinheitliche Begriffsabgrenzung in einer Weise kompliziert wird, daß die Praxis sich nur sehr schwer zurechtfinden kann. Die einheitliche Festlegung der Begriffe, selbst auf die Gefahr hin, daß sie bei stärkerer Anlehnung an den Sprachgebrauch der theoretischen Forderung nach genauester Begriffsausprägung nicht ganz gerecht wird, wäre immer noch besser, als die heutige, allgemeine Verwirrung.

In den letzten Jahren hat der Gedanke des Betriebsvergleichs in der Praxis in starkem Maße an Boden gewonnen. „Heute betreiben Hunderte von Verbänden und vor allem auch von Konzernen Betriebsvergleiche".[15]) Aber auch die Theorie ist nicht müßig geblieben. Abgesehen von einer Reihe von Veröffentlichungen in den betriebswirtschaftlichen Zeitschriften, sind einige Werke erschienen, die eine methodische Durch-

[14]) siehe hierzu die Literatur im Literaturverzeichnis.

[15]) Weigmann, Grundlagen des Betriebsvergleichs, Stuttgart 1932, S. 12.

dringung des Betriebsvergleichs gebracht haben. Hier ist die soeben zitierte Arbeit von Weigmann zu nennen. Sie ist als „Grundlegung im Sinne einer Zielsetzung“ [16]) zu werten. Die ebenfalls bereits erwähnte Arbeit von Hauck geht über die Arbeit von Weigmann hinaus. Sie will, wie der Untertitel des bisher erschienenen ersten Bandes erkennen läßt, eine Betriebsvergleichslehre sein. Nach den Angaben des Verfassers macht sie den Versuch, „das ganze Gebiet des betriebswirtschaftlichen Vergleichs systematisch zusammenzufassen und dabei die entscheidenden methodischen und praktischen Voraussetzungen und Aufgaben des Vergleichs, sowie seine Anwendung in der Betriebswirtschaftslehre darzustellen“.[17]) Wenn auch das Werk einen wissenschaftlichen Beitrag zum Problem des Betriebsvergleichs liefert, so dürfte jedoch dem Praktiker wenig damit gedient sein, weil sich dieser vermutlich nicht die Mühe nehmen kann, den stark theoretischen Ausführungen zu folgen. Es steht zu erwarten, daß der angekündigte zweite Teil, „Betriebsvergleichspraxis“ hier bessere Dienste tun wird.

Mehr für die Zwecke der Praxis zugeschnitten ist die im vorigen Jahre erschienene Arbeit von Schnettler.[18]) Sie dürfte schon deshalb brauchbarer sein, weil sie es vermeidet, neue Begriffe einzuführen, wo sich in der Praxis ein Ausdruck bereits eingebürgert hat. Im wesentlichen lehnt sich Schnettler an die Terminologie der Kölner Schule an. Auch er weist in seinem Vorwort darauf hin, daß es sich bei den Untersuchungen um eine systematische Darstellung des Betriebsvergleiches handelt. Im übrigen wird auch im Laufe der weiteren Ausführungen auf dieses Werk zurückgegriffen werden.

II. Begriffsabgrenzung.

1. Betriebsvergleich und Unternehmungsvergleich.

Die Unternehmungen werden von der wechselnden Marktlage in ganz verschiedener Weise betroffen. Auch sonstige Faktoren, wie persönliche Tüchtigkeit, Standort und Kapitalausstattung bewirken, daß die Entwicklung selbst von Betrieben derselben Branche nicht gleichförmig verläuft. Jeder Unternehmer hat schon immer Wert darauf gelegt, sich über seine Stellung im Markte im Verhältnis zu der seiner Konkurrenten zu unterrichten. Das Ergebnis dieser Tätigkeit war jedesmal

---

[16]) Wert und Grenzen des Betriebsvergleichs (ohne Angabe des Verfassers) in Der praktische Betriebswirt, Berlin 1933, S. 210.

[17]) Hauck, a. a. O., S. 9.

[18]) Schnettler, a. a. O.

ein Vergleich mit der eigenen Lage. Dies geschah allerdings unbewußt und meist auch nur sehr ungenau, sodaß man in diesem Falle von einem Vergleich in unserem Sinne noch nicht sprechen kann. Erst als mit zunehmender Unternehmungsgröße und mit einer immer stärker werdenden Konzentration die Uebersicht verloren gehen mußte, machte sich das Bedürfnis fühlbar, einen systematischen Vergleich mit den Unternehmungen der gleichen Branche herbeizuführen. Es handelt sich demnach beim systematischen Vergleich, — und nur dieser kann uns des weiteren beschäftigen, — darum, daß zwei oder mehrere Unternehmungen in Beziehung zueinander treten, zu dem Zwecke, Zahlenmaterial ihres Rechnungswesens gemeinschaftlich auszuwerten. Das setzt aber voraus, daß eine Vergleichsmöglichkeit dieser Zahlen besteht. Da dies in den meisten Fällen nicht ohne weiteres der Fall ist, müssen die Daten nach gewissen einheitlichen Gesichtspunkten zusammengestellt und bearbeitet werden. Es sind Maßstäbe zu suchen, die es gestatten, Zahlen verschiedener Betriebe auf einen gemeinsamen Nenner zu bringen, und der Vergleich wird erst durch eine solche Beziehungsrechnung fruchtbar gestaltet. Denn als Endergebnis der Vergleichshandlung wird immer eine gegenseitige Befruchtung der Betriebsgebarung der beteiligten Betriebe erwartet. Man wird von Vergleich in betriebswirtschaftlichem Sinne nur dann sprechen, wenn Unternehmungen zum Zwecke der Förderung der Betriebspolitik in gemeinschaftlicher Arbeit Zahlen ihrer Betriebe nach bestimmten Gesichtspunkten zusammenstellen und auswerten.

Entsprechend der begrifflichen Trennung der erwerbswirtschaftlichen Einzelzelle [19]) in Betrieb und Unternehmung, hat man auch hinsichtlich des Vergleichs nach Betriebs- und Unternehmungsvergleich unterschieden. Ohne zunächst auf die Zweckmäßigkeit dieser Unterteilung einzugehen, soll die Ansicht einiger Vertreter hier wiedergegeben werden. So unterscheidet Weigmann nach Betriebs- und Unternehmungsvergleich, wobei ersterer „die fortlaufende Gegenüberstellung von statistischen Mengen- und Wertgrößen aus dem internen Rechnungswesen = dem des Betriebes" ist, während der letztere es mit dem „externen Rechnungswesen = dem der Unternehmung" [20]) zu tun hat. Auch Hauck macht einen Unterschied zwischen dem Betriebsvergleich und dem Unterneh-

[19]) s. hierzu: Hellauer, Zur Begriffsbildung in der Betriebswirtschaftslehre, Z. f. B. 1926, S. 512 ff., und Lehmann, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1928, S. 43 ff.

[20]) Weigmann, a. a. O., S. 21.

mungsvergleich. Er meint, daß durch die einseitige Verwendung des Begriffes Betriebsvergleich Verwirrung angerichtet werden kann. „Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre ist doch unbestritten, sowohl der Betrieb, als auch die Unternehmung. Jedenfalls muß man zwischen „Betriebsvergleich" und „Unternehmungsvergleich" unterscheiden, wenn man den Tatsachen gerecht werden will".[21])

Für die Unterscheidung spricht sicherlich die größere begriffliche Klarheit, die dadurch erreicht wird, dagegen aber die gebräuchliche Anwendung des Begriffes in der Literatur.

Es erscheint angebracht, den Begriff Betriebsvergleich als übergeordneten Begriff beizubehalten und diesem die möglichen Vergleichsarten unterzuordnen. Man hat also, wenn man einen speziellen Vergleich im Auge hat, diesen gemäß seines Zweckes besonders zu bezeichnen, z. B. Unternehmungsvergleich, Kostenvergleich usw. Für diese Handhabung spricht die in der Theorie und Praxis anzutreffende Uebung. Schnettler will unter dem Terminus „Betrieb" in dem Begriffe „Betriebsvergleich" alle die Begriffsinhalte verstanden wissen, die mit Unternehmung, Werk, Betriebsteil, Arbeitsplatz usf. verbunden werden. Er läßt die Unterscheidung Unternehmung und Betrieb nur zur Erreichung ganz spezieller Ziele gelten, aber in anderen Fällen hält er sie für „nur gekünstelt und oft recht unwesentlich und unpraktisch".[22])

In der Tat findet sich außer in einigen theoretischen Schriften über den Vergleich kein Beispiel im betriebswirtschaftlichen Schrifttum, das eine solche Unterscheidung rechtfertigen würde. Wenn Schmalenbach in seinem „Kontenrahmen" sagt, die Schaffung der Einheitsbuchführung sei „die erste Voraussetzung für die Durchführung von Betriebsvergleichen auf breiterer Basis",[23]) so meint er streng genommen, ebenso den Unternehmungsvergleich.

Auch der Hinweis von Kalveram, daß der Betriebsvergleich bei Verhandlungen über Umgründung, Kapital- und Kreditaktionen, Aus- und Eintritt von Teilhabern wertvolle Einblicke gestattet, läßt darauf schließen, daß dieser Autor die Unterscheidung nach Betriebs- und Unternehmungsvergleich nicht gelten läßt.[24]) Ebensowenig lassen eine solche Unterscheidung die Aufsätze erkennen, die sich mit der Eignung der Bi-

---

[21]) Hauck, a. a. O., S. 69.
[22]) Schnettler, a. a. O., S. 2.
[23]) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, Leipzig 1930, S. 15.
[24]) Kalveram, Betriebswirtschaftliche Rationalisierung, in „Die Handelshochschule", S. 1240.

lanz für den Vergleich auseinandersetzen. Obwohl die Bilanz es ohne Zweifel mit „Ziffern der Kapitalrechnung“ [25]) zu tun hat, wird trotzdem nicht immer von Bilanzvergleich, sondern häufig nur von Betriebsvergleich gesprochen.[26])

Auch in der Praxis findet sich der Begriff in seiner allgemeinen Anwendung. Der VDMA hat beispielsweise die im Jahre 1930 herausgegebenen Vergleichsergebnisse „Betriebsvergleich im Maschinenbau“ genannt, obwohl die Untersuchungen über die Vermögens- und Kapitalstruktur einen nicht unwesentlichen Raum einnehmen.

Aus diesen Gründen wird auch in der vorliegenden Arbeit der Begriff Betriebsvergleich in seiner umfassenden Bedeutung gebraucht.

2. Betriebsvergleich und Zeitvergleich.

In dem vorigen Abschnitt war davon ausgegangen worden, daß man von einem Betriebsvergleich nur dann sprechen kann, wenn der Untersuchung mehrere Unternehmungen oder Betriebe zugrunde liegen. Aber auch über diesen Punkt herrscht in Literatur und Praxis keine Uebereinstimmung. So ist es z. B. sehr wohl denkbar, daß ein einzelner Betrieb seine Daten in verschiedenen Zeitperioden heranzieht, also Betriebsgrößen aufeinanderfolgender Zeitpunkte zum Gegenstand der Untersuchung macht, um die Veränderungen in verschiedenen Zeiten zu beurteilen. Diese Art des Vorgehens ist an sich nicht neu, sondern als Betriebsanalyse eine seit langem eingeführte Uebung. Auch hier handelt es sich um einen Betriebsvergleich, und zwar um einen, bei welchem nur eine Unternehmung Untersuchungsobjekt ist. Allerdings wäre es notwendig, wenn man diese Vergleichsart gelten läßt, eine Unterscheidung in der Terminologie zu treffen, die sofort erkennen läßt, was gemeint ist. Geldmacher hat zu diesem Zweck die Bezeichnungen „innerbetrieblicher Vergleich“ und „zwischenbetrieblicher Vergleich“ geprägt.[27]) Erstere findet Anwendung, wenn Daten ein und desselben Betriebes verglichen werden, die zweite deckt sich mit unserem Begriffe Betriebsvergleich. Diese Begriffsformulierung gibt, obwohl sie in der Literatur Eingang gefunden

[25]) „Der Unternehmungsvergleich hat also zum Vergleichsobjekt die kapitalistischen Wirtschaftseinheiten und zum Vergleichsmaterial die Ziffern der Kapitalrechnung“. (Trautmann, a. a. O., S. 73.)

[26]) hierzu als Beispiel: Henzel, Die Bilanz als Grundlage des Betriebsvergleichs, Wien 1933. — Thoms, Der bilanzanalytische Betriebsvergleich, in: Die Betriebswirtschaft, Stuttgart, 1933, S. 13.

[27]) Geldmacher, Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1927, S. 18.

hat,[28]) deswegen zu Bedenken Anlaß, weil der Ausdruck „innerbetrieblicher" Vergleich mehrdeutig ist. Man kann darunter auch den Vergleich verschiedener Werkstätten oder verschiedener Verkaufsabteilungen des gleichen Betriebes in ein und demselben Zeitraum verstehen.

Im gleichen Sinne mehrdeutig sind die der Formulierung Geldmachers nachgebildeten Begriffe „innerer"[29]) bezw. „interner"[30]) Vergleich. Dieser Mangel haftet der von Schmalenbach geschaffenen Formulierung „Zeit-" oder „Periodenvergleich" nicht an.[31])

Es muß also jeweils durch Beifügung eines Adjektivums bei dem Worte „Betriebsvergleich" zum Ausdruck gebracht werden, welcher Vergleich gemeint ist. Wenn man nun der Anwendung der Begriffe in der Praxis und auch in vielen theoretischen Arbeiten nachspürt, dann kann man feststellen, daß die nähere Bezeichnung der Art des Betriebsvergleichs vielfach unterlassen wird, und daß man den Begriff „Betriebsvergleich" entweder ohne weiteres für den zwischenbetrieblichen Vergleich anwendet oder zum Ausdruck bringt, daß man unter Betriebsvergleich den zwischenbetrieblichen Vergleich verstanden haben will. So verfährt beispielsweise Schnettler, indem er folgendes ausführt: „Beide Begriffe ‚zwischenbetrieblicher Vergleich' und ‚Betriebsvergleich' werden in dieser Arbeit synonym gebraucht".[32]) Als Begründung hierfür wird angegeben, daß der letztere Ausdruck kürzer und gebräuchlicher sei, als der von Geldmacher geprägte.

Auch Schmalenbach gebraucht den Begriff in dieser Bedeutung, während er ihm den Begriff „Zeitvergleich = Periodenvergleich" nebenordnet.

Wenn wir innerhalb eines Betriebes Zahlen verschiedener Perioden miteinander vergleichen, so treiben wir „Zeitvergleich"; wenn wir die Zahlen verschiedener Betriebe für gleiche oder verschiedene Perioden miteinander vergleichen, so treiben wir „Betriebsvergleich".[33]) Die von Schmalenbach gebrauchte Terminologie dürfte ein Grund dafür sein, daß unter „Betriebsvergleich" ganz allgemein der zwischenbetriebliche Vergleich verstanden wird. In dieser Anwendung wird auch der Begriff vom RKW gebraucht.[34])

---

[28]) Trautmann, a. a. O., S. 35 f.
[29]) Henzel, a. a. O., S. 707.
[30]) Weigmann, a. a. O., S. 21 f.
[31]) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 333 f.
[32]) Schnettler, a. a. O., S. 2.
[33]) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 333.
[34]) RKW, Handbuch der Rationalisierung, Berlin 1932, S. 693.

Auch der Terminus „Zeitvergleich" hat sich seit Schmalenbach eingebürgert, wenn auch in letzter Zeit Bedenken gegen diesen Begriff geäußert worden sind. So macht Hauck darauf aufmerksam, daß die Wortzusammensetzung darauf schließen lassen könnte, es handele sich um einen Vergleich von Zeiten, während es sich in Wirklichkeit „um den innerbetrieblichen Vergleich der verschiedensten Betriebsdaten in verschiedenen Zeitpunkten oder Zeitperioden" handelt. Hauck setzt dem Begriff Zeitvergleich deshalb den Begriff des „Selbstvergleichs" entgegen.[35])

An dieser Stelle, die als eine theoretische Grundlegung für die folgenden praktischen Ueberlegungen gedacht ist, kann es nicht Aufgabe sein, in den Streit der verschiedenen Meinungen aktiv einzugreifen. Die Darlegung des Standes der Begriffsbildung auf dem Gebiete des Betriebsvergleichs geschah vielmehr nur, um für die Zwecke dieser Arbeit eine klare Stellung zu gewinnen und zu zeigen, in welchem Sinne im folgenden die einzelnen Begriffe verstanden werden sollen. Es soll nun, wenn von dem zwischenbetrieblichen Vergleich die Rede ist, der Ausdruck „Betriebsvergleich" Anwendung finden, während für den innerbetrieblichen Vergleich der Begriff „Zeitvergleich" gebraucht wird. Der Verfasser lehnt sich damit an die von Schmalenbach gebrauchte und bisher noch in der Praxis am meisten in Uebung befindliche Terminologie an.

Wichtiger als die Wortbildung ist aber der Anwendungsbereich der beiden Vergleichsarten. Hat der Betriebsvergleich oder der Zeitvergleich im folgenden im Vordergrund der Bearbeitung zu stehen? Die Entscheidung hierüber ist nicht schwer, wenn man die Wichtigkeit der beiden Arten ins Auge faßt. Zunächst ist davon auszugehen, daß der Zeitvergleich für den einzelnen Betrieb ohne Zusammenarbeit mit Konkurrenzunternehmungen möglich ist. Deshalb ist es auch verständlich, daß viele Betriebe einen solchen Vergleich in mehr oder minder exakter Form schon immer gepflegt haben. Diese Vergleichsart ist wohl ihrem Inhalte nach verbesserungsfähig und deshalb einer theoretischen Bearbeitung wert, aber Neuland wird damit nicht betreten. Weiterhin ist zu untersuchen, ob der Zeitvergleich allen Anforderungen, die man an einen Vergleich stellt, erfüllen kann. Das ist aber offensichtlich nicht der Fall. Schon Schmalenbach weist auf die Nachteile hin, die diesem Vergleich zwangsläufig anhaften müssen. Er ist beispielsweise nicht in der Lage, alle Dunkelheiten der Betriebsgebarung auf-

[35]) Hauck, a. a. O., S. 67.

zuhellen. „Wenn z. B. in einer Abteilung sich schon seit jeher, vielleicht infolge von Ueberalterung ein gewisser Schlendrian breitmacht, so vergleicht der Zeitvergleich Schlendrian mit Schlendrian, er wird auf diese Weise dessen nicht gewahr".[36])

Den gleichen Gedanken bringt auch Nicklisch zum Ausdruck, wenn er darauf hinweist, der innere Betriebsvergleich, also der Zeitvergleich, genüge nicht. „Er dient der Selbstbeobachtung mit Maßstäben aus sich selber, nicht mit objektiveren, die aus der gleichartigen Außenwelt gewonnen werden. Um solche zu erhalten, ist die Beobachtung der gleichartigen anderen Betriebe nötig".[37])

Aus diesen Erwägungen heraus wird im folgenden nicht der Zeitvergleich, sondern der Betriebsvergleich im Mittelpunkte des Interesses stehen müssen. Das will aber nicht besagen, daß Vergleichszahlen, die ein einziger Betrieb zum Zwecke des Zeitvergleichs errechnet hat, ganz außer acht gelassen werden. Solche Daten müssen schon deshalb herangezogen werden, weil Betriebsvergleiche im Hotelgewerbe bis jetzt noch nicht vorliegen, sodaß es notwendig erscheint, auf das Zahlenmaterial, welches zur Verfügung steht, zurückzugreifen. Dabei wird aber trotzdem, entsprechend der Themastellung, immer der Betriebsvergleich in den Vordergrund der Untersuchung gerückt werden.

---

[36]) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 335.

[37]) Nicklisch, Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1932, S. 122.

Zweiter Hauptteil.

Die Möglichkeit der Durchführung von Betriebsvergleichen im Hotelgewerbe.

I. Der Begriff „Hotel" und seine Abgrenzung für die Zwecke der vorliegenden Arbeit.

Bevor die Voraussetzungen für die Durchführung des Betriebsvergleichs und seine praktische Ausgestaltung erörtert werden können, ist es notwendig, den Begriff „Hotel", wie er im folgenden angewandt werden soll, klar zu umreißen.

Es gibt wohl kaum ein Gewerbe, das eine so große Mannigfaltigkeit, so starke Spezialisierungen aufweist, als gerade das Gaststättengewerbe. Im allgemeinen Sprachgebrauch werden die Bezeichnungen „Gasthaus", „Pension" und „Hotel" so verschieden weit gefaßt, daß wir zur Ermöglichung einer klaren Abgrenzung des Betriebsvergleichs auch die Tätigkeit und das Charakteristische des Hotelgewerbes kennzeichnen müssen.

Wir definieren mit Glücksmann: „Unter Gaststättenunternehmung verstehen wir die wirtschaftliche Tätigkeit, die sich mit der Beherbergung oder Verpflegung oder mit einer Kombination beider Unternehmungsarten befaßt".[38])

„Wir werden das Gesamtgebiet am zweckmäßigsten nach dem Betriebszweige abgrenzen, der auch in der Kombination dominiert und erhalten dann drei Teilgebiete:

1. Beherbergungsbetriebe,
2. Verpflegungsbetriebe,
3. Kombination von 1 und 2 oder von 2 mit Lustbarkeitsbetrieben".[39])

Das „Hotel garni" verkörpert die Form des reinen Beherbergungsbetriebes. Neben der Bereitstellung von Zimmern erhält der Gast gelegentlich Frühstück im Hause.

Die „Hotelpension" (oft nur Pension genannt), bildet eine Betriebsform, die neben der Beherbergung von Fremden

---

[38]) Glücksmann, Das Gaststättenwesen, Stuttgart 1927, S. 57.
[39]) Glücksmann, Gaststättenwesen, a. a. O., S. 57.

einen begrenzten Verpflegungsbetrieb unterhält. Allerdings wird Beköstigung nur den im Hause wohnenden Gästen gewährt, sodaß die Zahl der zu verpflegenden Gäste immer eine beschränkte ist.

Das „Vollhotel" dagegen unterhält Beherbergungs- und Verpflegungsbetrieb nebeneinander für jeden beliebigen Gast, ohne Rücksicht darauf, ob er nur die Beherbergung oder die Verpflegung in Anspruch nimmt. Oft sind einem solchen Vollhotel Kaffees, Bars oder ähnliche Einrichtungen angegliedert.

Wenn wir nun im folgenden den Begriff „Hotel" gebrauchen, so verstehen wir darunter Vollhotels, die sich lediglich nach den noch zu erörternden Rang- und Größenklassen und nach der Betriebsdauer unterscheiden.

Außerdem sollen auch die im folgenden ausgeführten Darlegungen nur für das europäische Hotelgewerbe Gültigkeit haben, denn der Typ der amerikanischen Hotels weicht von dem der europäischen in wesentlichen Punkten ab, sodaß ein Betriebsvergleich für diese Betriebsform von anderen Gesichtspunkten ausgehen muß. Wir zitieren zur Verdeutlichung des Charakterunterschiedes H o r w a t h and T o t h : „Hotels may be devided into two general classes: those operating an the American plan and those operating on the European plan. American plan hotels have one price including both room and board, while European plan hotels fix their prices of rooms seperately, so that guests may have their meals in the hotel's dining room at regular prices or may go to other restaurants, at will".[40])

Die Frage nach der Durchführung von Betriebsvergleichen im Hotelgewerbe und die Voraussetzungen, die geschaffen werden müssen, sollen nun eingehend besprochen werden. Wir sind uns der Schwierigkeit, die sich auch hierbei noch in den Weg stellt, bewußt, doch soll der noch zu entwerfende Kontenplan[41]) und die Forderung nach einer Vereinheitlichung des Hotelrechnungswesens im großen Ganzen für alle Hotelbetriebe Gültigkeit haben. Der Kontenplan will nicht Anspruch darauf erheben, von jedem Betrieb ohne weiteres übernommen werden zu können, er will vielmehr die Richtung und den Grundriß des Aufbaues des Rechnungswesens veranschaulichen, der nach der individuellen Verschiedenartigkeit der Hoteltypen Abweichungen, Variationen oder auch Vereinfachungen notwendig macht.

---

[40]) H o r w a t h and T o t h , Hotel Accounting, New York 1928, S. 6.
[41]) vergl. S. 51 ff.

Neben Jahresbetrieben unterscheiden wir Ein-Saisonbetriebe und Unternehmen mit 2 Saisons. Auch aus dieser Verschiedenheit ergibt sich eine Differenzierung des Rechnungswesens, eine Verschiedenheit in der Buchführung und Kalkulation, und es muß auch bei der Auswertung der mit Hilfe des Vergleichs ermittelten Daten Rücksicht auf die Betriebsdauer der Unternehmungen genommen werden.

Ferner spielt die Betriebsgröße eine wesentliche Rolle. Wir unterscheiden:

Kleinbetriebe mit 1—70 Fremdenbetten,
Mittelbetriebe mit 71—150 Fremdenbetten und
Großbetriebe mit mehr als 150 Fremdenbetten.[42])

„Nun ist es in der Praxis Sitte geworden, die Hotels in Klassen einzuteilen. Wissenschaftlich ist damit nichts gewonnen, da es an allgemein gültigen Richtlinien über die Einordnung fehlt. Eine derartige Klassifikation wird in der Regel vorgenommen, wenn es sich um Preiskonventionen handelt".[43]) Für unsere Zwecke ist es aber trotzdem notwendig, die Unterteilung in Häuser I., II. und III. Ranges durchzuführen, da die Verschiedenartigkeit der Ausstattung, die Qualität der Leistung usw. eine andere Kostengestaltung bedingt und da infolgedessen die Zahlen, die als Richtziffern bekanntgegeben werden sollen, nicht einen Mittelwert aus Hotels aller Klassen darstellen dürfen, sondern gesondert nach deren Rangordnung angegeben werden müssen.[44])

Die in vorliegender Arbeit ermittelten Betriebsdaten entstammen Jahresgroßbetrieben II. Ranges, wollen also nur für eine beschränkte Anzahl von Hotelunternehmungen Anhaltspunkte zu Vergleichszwecken bieten.

II. Die Vorteile des Betriebsvergleichs für das Hotelgewerbe.

Die Einführung des Betriebsvergleichs im Hotelgewerbe wird nur dann Aussicht auf Erfolg haben, wenn es gelingt, nachzuweisen, daß die Vorteile, die sich hierbei ergeben, den erhöhten Aufwendungen entsprechen. Es gilt deshalb zunächst klarzustellen, welche Gründe für den Ausbau des Rechnungswesens zum Betriebsvergleich in das Feld geführt werden können.

---

[42]) vergl. Münch, Das Hotelunternehmen im Lichte betriebswirtschaftlicher Lehre und Praxis, Zürich, Leipzig 1930, S. 39.
[43]) Glücksmann, Gaststättenwesen, a. a. O., S. 59.
[44]) Ueber die Gliederung der Hotelbetriebe vergl. auch Anlage 6.

Dabei ist zuerst festzustellen, daß innerhalb dieser Branche das Gefühl der Zusammengehörigkeit nicht ausgeprägt ist. Daher scheint es auch zu kommen, daß bisher noch wenig in Bezug auf das Rechnungswesen und dessen Ausbau getan wurde. Es hat sich bisher noch keine zentrale Stelle um diese so wichtigen Fragen gekümmert, die doch nur in einer Gemeinschaftsarbeit zur Zufriedenheit gelöst werden können. Deshalb ist es auch zu verstehen, daß bislang die literarische Ausbeute der internen Betriebsvorgänge des Hotelbetriebes so gering ist. Das Werk von Münch, welches sich bisher als einziges mit der Betriebswirtschaft der Gaststätten beschäftigt, bezieht sich vorwiegend auf schweizerische Verhältnisse, allerdings auf der Grundlage der betriebswirtschaftlichen Theorie, wie sie in Deutschland entwickelt worden ist.[45]) Auf Münch baut Glücksmann[46]) auf. Auch hier sind Statistiken verschiedener Hotels zugrundegelegt worden, ohne jedoch auf den Betriebsvergleich hinzuweisen. Auch in verschiedenen Seminararbeiten,[47]) die sich mit dem Hotel-Rechnungswesen befassen, hat der Betriebsvergleich keine Erwähnung gefunden. Das beweist, daß die Vorteile, die dieser zu bieten vermag, weder in der Praxis noch in der Theorie die gebührende Beachtung gefunden haben.

Und doch scheint gerade die Ausbildung dieses Rechnungszweiges für das Hotelgewerbe besonders notwendig zu sein. Die Begründung hierfür findet sich in der folgenden Ueberlegung. Der Hotelbetrieb ist in weitgehendem Maße ein Kuppelbetrieb. Es werden Kosten aufgewendet, die der Erstellung von Leistungen sowohl für die Beherbergung als auch für die Verpflegung dienen. Die gesonderte Erfassung des Aufwandes für die einzelnen Kostenstellen ist nach der zur Zeit üblichen Handhabung der Selbstkostenrechnung nicht möglich. Sie ist auch wegen der Schwierigkeit der Schlüsselung der Kosten nur mit Hilfe eines komplizierten Rechnungssystems durchzuführen. Daher kommt es, daß in den Hotelbetrieben, — der Verfasser kennt selbst eine größere Anzahl aus eigener Anschauung und hat bei Fachleuten, die eine große Praxis haben, Rückfrage gehalten — die Selbstkosten für eine Leistungseinheit nicht be-

---

[45]) Münch, a. a. O.

[46]) Glücksmann, Betriebslehre der Gaststätte, Berlin und Leipzig 1932.

[47]) Hohlwein, Ein Beitrag zur Einheitsbuchführung für Hotelbetriebe. Frankfurter Diplom-Arbeit 1930.

Addicks, Die Selbstkostenrechnung im Hotelbetrieb. Frankfurter Dissertation 1935.

kannt sind. Der Betrieb, der in der Lage wäre, die Selbstkosten für eine Uebernachtung, die Leistungseinheit der Beherbergungsabteilung, anzugeben, gehört sicherlich zu den Seltenheiten. Mit der Verpflegung ist es ähnlich, doch dürfte wenigstens eine annähernde Berechnung der Kosten eines Gedeckes wegen des höheren Anteils der direkten Kosten leichter möglich sein. Bezüglich der Zuschlagskosten ist aber auch eine Vor- oder Nachkalkulation nur mit großen Fehlermöglichkeiten durchzuführen. Es findet sich also hier noch die Erscheinung der Errechnung des Gesamterfolges am Ende einer Periode, also des Jahres oder bestenfalls am Ende eines Monats. Letzteres dürfte aber nicht häufig der Fall sein. Der Betriebsführer weiß also während der laufenden Geschäftsperiode nichts über das Kostengefüge seiner Unternehmung. Wohl kann er den Aufwand dem Ertrag gegenüberstellen, aber daraus erkennt er nicht, welche Abteilung im einzelnen gut oder schlecht gearbeitet hat.

Es ergeben sich demnach im Hotelrechnungswesen Mängel, die beseitigt werden müssen. Ein Weg hierzu ist der Ausbau von Buchhaltung und Kalkulation. Die dadurch entstehenden zusätzlichen Kosten erschweren aber oft die konsequente Beschreitung dieses Weges oder machen sie unmöglich.

Hand in Hand mit der Verbesserung des Rechnungswesens muß daher die Verwertung der Ergebnisse des Betriebsvergleichs Eingang finden. Denn die Erkenntnis, daß ein bestimmter Betriebszweig schlecht arbeite, bedeutet noch nicht die Auffindung der Quellen des Uebels. Hier wie anderswo wird erst der Vergleich mit ähnlichen Betrieben zutage fördern, welche Kosten im Vergleich zum Branchenmittel zu hoch sind und wo die Ursachen der verminderten Wirtschaftlichkeit liegen. Durch die Inbeziehungsetzung mit anderen Unternehmungen wird dann erst der Maßstab für die Beurteilung der eigenen Lage gefunden. Die Vorteile, die der Betriebsvergleich zu bieten vermag, sind in dieser Beziehung beträchtlich. Gerade in den Jahren der Krise hat es sich gezeigt, daß viele Hotelbetriebe zur Unwirtschaftlichkeit gebracht worden sind. Der immer geringer werdende Beschäftigungsgrad schließt die Notwendigkeit in sich, dafür zu sorgen, daß keinerlei Kostenverschwendung vorkommt. Die fortlaufende Beobachtung der Kostengestaltung und der Vergleich mit dem Branchendurchschnitt vermag hier der Betriebsdisposition ein wichtiges Hilfsmittel zu geben.

Beachtet muß aber werden, daß der Betriebsvergleich auf Grundlagen aufgebaut wird, die in jeder Beziehung einwandfrei sind. Eine Vergleichstätigkeit, die nicht auf theore-

tisch richtiger Basis aufgebaut wird, kann unter Umständen mehr Schaden als Nutzen stiften. Es gilt deshalb, das Rechnungswesen so auszubauen, daß die Gewinnung brauchbarer Unterlagen gewährleistet ist. Erst wenn diese vorhanden sind, kann daran gegangen werden, das gewonnene Zahlenmaterial den Betrieben und der gesamten Branche dienstbar zu machen.

III. Die Voraussetzungen für die Durchführung des Betriebsvergleichs.

Die theoretische Anerkennung der Notwendigkeit des Betriebsvergleichs im Hotelgewerbe sagt aber noch nichts über die Möglichkeit der Durchführng. Es sind noch eine Reihe von Vorarbeiten notwendig, die erst die Voraussetzung für die Durchführung schaffen müssen. Vergleichbarkeit ist erst dann gegeben, wenn die zu vergleichenden Objekte auf einer einheitlichen Nenner gebracht worden sind.

Um eine geeignete Basis für den Vergleich zu erhalten, ist es zunächst erforderlich, daß die der Untersuchung zu Grunde liegenden Betriebe nach ihrer Verschiedenartigkeit gegliedert werden. Es muß hier unterteilt werden nach Rang und Größe der Betriebe und nach der Betriebsdauer. Kurhotels oder Unternehmen, deren Hauptgeschäft an eine bestimmte Saison, z. B. Winter für Sportgäste, geknüpft ist, können nicht mit großstädtischen Passantenhotels verglichen werden.

Für den Betriebsvergleich ist es notwendig, daß die sämtlichen, in den Betrieben vorkommenden Geschäftsvorfälle nach den gleichen Grundsätzen rechnungstechnisch bearbeitet werden. Dies ist aber nur dann denkbar, wenn eine Stelle vorhanden ist, die so viel Autorität besitzt, jeder einzelnen Unternehmung vorzuschreiben, nach welchen Grundsätzen die einzelnen Geschäftsvorfälle verbucht werden sollen. Es ist aber nicht beabsichtigt, durch gesetzgeberische Maßnahmen auf das interne Rechnungswesen der Unternehmung einzuwirken. Die Tatsache, daß Buchhaltung und Kalkulation jeder einzelnen Unternehmung angepaßt werden müssen, bringt es mit sich, daß eine Vereinheitlichung auf dem Verordnungswege nicht durchgeführt werden kann.

Es wird sich deshalb nur darum handeln, die Betriebe, die sich den Vorteil des Betriebsvergleichs dienstbar machen wollen, zu bestimmen, sich freiwillig unter ein gewisses Schema, das ihnen Rechnungswesen und Art der Rechnungslegung vorschreibt, unterzuordnen. Der Unternehmer wird sich freiwillig nur dann hierzu entschließen, wenn die Vorteile, die

er sich davon verspricht, so groß sind, daß das Mehr an Kosten, welches eine solche Umstellung mit sich bringt, mehr als aufgewogen wird. Neben der Kostenfrage sind aber auch noch die psychologischen Hemmungen zu überwinden, die immer dann in Erscheinung treten, wenn der Freiheit des Einzelnen, die er bisher genoß, von außen her gewisse Fesseln auferlegt werden.

1. Die Schaffung eines einheitlichen Rechnungswesens.

Wie bereits gesagt, ist die wirtschaftliche Durchdringung des Betriebsgefüges der Unternehmungen mit Hilfe des Vergleichs nur möglich, wenn die Organisation der einzelnen Unternehmungen nach einheitlichen Gesichtspunkten aufgebaut ist. Insbesondere ist es die Buchhaltung, deren äußerer Aufbau zunächst am ehesten der Bestimmung des einzelnen Unternehmungsführers entzogen werden kann. Ueblicherweise sucht sich jede Unternehmung den buchhalterischen Rahmen, der ihr die besten Dienste leistet. Das heißt, es gilt diejenige Form zu finden, die bei wirtschaftlichem Arbeiten die gestellten Aufgaben am ehesten erfüllt. Dabei ergibt sich aber, daß oft eine jahrelange Praxis notwendig ist, bis dieser Rahmen gefunden wird. Wenn man bedenkt, daß es eine Vielzahl von Unternehmungen ist, die sich auf diese Weise bemüht, dann wird es klar, daß eine große Arbeit vielfach geleistet wird, die im gemeinschaftlichen Zusammenwirken aller, besser und ohne die großen Kosten, die sich aus der Summation der Aufwendungen der einzelnen ergeben, vollbracht werden kann. Es wird auf diese Weise „vermieden, daß zeitraubende und kostspielige Organisationsversuche mit einer Häufung von Fehlgriffen und Reibungsverlusten an zahlreichen Stellen einer Branche gleichzeitig unternommen werden".[48]) Aus dieser Erkenntnis heraus sind im Zusammenwirken von Theorie und Praxis die Einheitsbuchführungen verschiedener Branchen entworfen worden, die einen großen Schritt weiter auf dem Wege zur Vereinheitlichung geführt haben. Gleichzeitig damit ist aber auch, was Schmalenbach hervorhebt, „eine wichtige Vorarbeit zu den dringend notwendigen Betriebsvergleichen innerhalb ganzer Geschäftszweige geleistet"[49]) worden.

a) Die formalen Voraussetzungen.

Damit ist aber gleichzeitig eine der wichtigsten Voraussetzungen für die erfolgreiche Durchführung von Betriebsver-

[48]) Kalveram, a. a. O., S. 1240.
[49]) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, a. a. O., S. 6.

gleichen gekennzeichnet. Es mußte der Rahmen gesucht werden, innerhalb dessen die Unternehmungen einer Branche ihre Geschäftsvorfälle nach den gleichen Gesichtspunkten einheitlich aufzeichnen können. Verwirklicht wurde dieser Gedanke in der Industrie, wie bereits gesagt, durch die Ausarbeitung der Einheitsbuchführungen, wie sie das RKW durchgeführt hat. Ihren theoretischen Niederschlag hat diese Idee in der bereits zitierten Arbeit von Schmalenbach, in dem „Kontenrahmen", gefunden.

Die Zwecke der Einheitsbuchführung liegen nach den Mitteilungen des RKW auf verschiedenen Gebieten. An erster Stelle wird die Förderung des Rechnungswesens gleichartiger Betriebe angegeben. „Es ist unwirtschaftlich, daß in einem Geschäftszweige, in dem die Verhältnisse einigermaßen gleichartig sind und in dem infolgedessen bei annähernd gleicher Betriebsgröße auch die gleichen Anforderungen an die Buchführung und das gesamte Rechnungswesen gestellt werden, jeder einzelne Betrieb genötigt ist, die beste Form für seine Buchhaltung zu suchen. Unwirtschaftlich ist es auch, wenn alle Neuerungen im Rechnungswesen von jedem einzelnen genau verfolgt werden müssen. Vielmehr erscheint es als wirtschaftlich, die Frage der Anpassung und Fortentwicklung des Rechnungswesens der Betriebe zu einer Angelegenheit des ganzen Geschäftszweiges zu machen".[50])

Weiterhin wird auch vom RKW die Förderung des Betriebsvergleichs als ein wichtiger Zweck der Einheitsbuchführungen genannt. „Die Vereinheitlichung des Rechnungswesens einzelner Geschäftszweige im besonderen hat ferner den Zweck, Selbstkostenziffern, Erfolgsziffern usw. der verschiedenen Branchen untereinander vergleichbar zu machen und auf diese Weise die Methode des ‚Betriebsvergleichs' zu ermöglichen".[51])

Ueber die praktische Durchführung berichtet Schmalenbach: „Diese Einheitsbuchführungen entstehen regelmäßig so, daß zunächst ein praktisch und theoretisch erfahrener Fachbearbeiter gewonnen wird, der einen Plan entwirft, daß dann diese Pläne im Schoße von Kommissionen, an denen die Verbände beteiligt sind, beraten werden, und daß dann die so entstandenen Einheitsbuchführungen zunächst als Entwurf publiziert werden".[52])

Man sieht hieraus, daß an die Materie mit großer Verantwortung herangegangen wird, und daß die Praxis, die es

[50]) Handbuch der Rationalisierung, Berlin 1932, S. 693.
[51]) Handbuch der Rationalisierung, a. a. O., S. 694.
[52]) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, a. a. O., S. 15.

letzten Endes angeht, ein gewichtiges Wort mitzureden hat. Anders ist die Einführung auch nicht denkbar.

Es muß von Seiten der Beteiligten bei einer so schwerwiegenden Umstellung ein großes Maß von Interesse vorhanden sein, und dieses ist nur zu erwarten, wenn die einzelnen Firmen zur Mitarbeit herangezogen werden und alles den Stempel des Freiwilligen trägt. Das Rechnungswesen einer Unternehmung ist ein so feines Instrument, daß alles vermieden werden muß, was ihm irgendwie Zwang antun könnte. Deshalb darf die Einführung der Einheitsbuchführung nicht zu einer starren Schematisierung führen, die Individualität des einzelnen Betriebes muß genügend berücksichtigt werden.[53]) Nicklisch sieht allerdings in der notwendigen Freiheit, die dem Betrieb überlassen bleiben muß, eine Gefahr für den Vergleich überhaupt. Nach seiner Meinung wird die notwendige Gleichartigkeit der Buchungsgänge durch die Auferlegung eines Kontenschemas nicht erreicht. „Dazu kommt noch, daß schon am nächsten Tage nach der Einführung die Einheitsbuchhaltung anfängt, sich wieder individuell auseinander zu entwickeln".[54])

Auch Schmalenbach ist sich der Schwierigkeiten, die sich der Einführung, besonders im Innern der Betriebe entgegenstellen, bewußt. Das will aber noch nicht besagen, daß der Betriebsvergleich an dieser Schwierigkeit scheitern müßte. Die inneren Widerstände werden nach einer gewissen Zeit überwunden werden können. Aber auch Nicklisch lehnt den Betriebsvergleich trotz der Unmöglichkeit, das Rechnungswesen der Betriebe vollkommen zu uniformieren, nicht ab. Vielmehr gibt auch er zu, daß der Betriebsvergleich im Rahmen des Erreichbaren durchaus sinnvoll gestaltet werden kann. Wenn sich nach dem soeben Gesagten in der Praxis erwiesen hat, daß sich die Voraussetzungen des Betriebsvergleichs in der Industrie haben durchführen lassen, dann taucht nun für uns die Frage auf, ob die sich im Hotelgewerbe ergebenden Widerstände ebenfalls überwunden werden können. Die erste Voraussetzung wäre auch hier die Schaffung eines einheitlichen Kontenschemas. Dabei kann sich der Verfasser nicht auf brauchbare Vorarbeiten von Theorie und Praxis stützen, sondern er muß sich bemühen, im Interesse des Vergleichsgedankens einen Kontenrahmen zu entwerfen. Ein solcher Plan für eine Einheitsbuchführung kann zwar noch nicht Anspruch darauf erheben, bereits die Vollendung des Möglichen darzustellen, doch wird wenig-

---

[53]) siehe hierzu Kalveram, a. a. O., S. 1240 f.

[54]) Nicklisch, a. a. O., S. 123.

stens versucht werden, ein Schema zu bringen, das nach den Erfahrungen Aussicht hat, praktisch anwendbar zu sein. Dabei dürfte nichts dagegen einzuwenden sein, wenn die Ergebnisse, die mit industriellen Kontenplänen gemacht wurden, Berücksichtigung finden. Das darf aber nicht so weit führen, daß die in der Industrie angewandten Kontenschemata einfach auf das Hotelrechnungswesen übertragen werden. Diesen Weg ist zum Beispiel z. Nieden[55]) gegangen. Er hat den bekannten Kontenplan der Einheitsbuchführung für mittlere Maschinenfabriken mit Einzelfertigung fast vollkommen hinsichtlich des Buchungsverlaufes und der Anordnung der Kontensymbolik übernommen, nur daß die Kontenbezeichnung für das Hotelwesen zugeschnitten wurde. Es ist einleuchtend, daß ein solches Vorgehen nicht zum Ziele führen kann. Hinzu kommt noch, daß der genannte Verfasser außer der schematischen Darstellung kein Wort der Erklärung beigefügt hat. Es kann aber nicht erwartet werden, daß man dem Gedanken der Einheitsbuchführung einen Dienst erweist, wenn man der Praxis eine ziemlich komplizierte Kontenskizze vorsetzt und dabei nur auf den „Kontenrahmen" Schmalenbachs hinweist, „bei dessen Kenntnis das Schaubild leicht zu verstehen und zu lesen ist".[56]) Diese Anschauung darf wohl mit Recht als verfehlt bezeichnet werden.

Auch ein anderer, von Hohlwein[57]) angestellter Versuch zur Aufstellung eines Kontenplans für das Hotelgewerbe kann, besonders wenn man die Zwecke des Betriebsvergleichs im Auge hat, keineswegs befriedigen.

Mit dem weiter unten gegebenen Kontenplan ist versucht worden, die aufgezeigten möglichen Mängel zu vermeiden, und zweckmäßigerweise wird in den folgenden Abschnitten, d. h. bei der Entwickelung des gewählten Kontenrahmens dargelegt werden, warum gerade er für die Hotelbetriebe und insbesondere deren Betriebsvergleich besonders brauchbar erscheint.

b) Die materiellen Voraussetzungen.

Selbst wenn der richtige äußere Rahmen für das Rechnungswesen gefunden ist, bleibt noch die wichtige Aufgabe, die Form mit dem richtigen Inhalt zu füllen. Für das Rechnungswesen kommt es vor allen Dingen darauf an, für den Betriebsvergleich Bewertungsgrundsätze zu finden, die in allen Betrieben in gleicher Weise zur Anwendung kommen können. Das

[55]) z. Nieden, Die Kontrolle im Hotelgroßbetriebe. Dissertation, Gießen 1933.
[56]) z. Nieden, a. a. O., S. 40.
[57]) Hohlwein, a. a. O.

in § 261 H.G.B. für Aktiengesellschaften vorgeschriebene Niederstwertprinzip wird für das Umlaufsvermögen nicht immer gute Dienste tun können. Denn in den Fällen, wo eine sinkende Tendenz auf den Märkten vorherrschend ist, wird das zwangsläufige Rechnen mit Anschaffungswerten oft das Ergebnis des Betriebsvergleichs trüben, weil bei verschiedenen Beschaffungszeiten, trotz gleicher zu Grunde liegender Mengen die Vergleichsbetriebe unterschiedliche, wertmäßige Bestandgrößen ausweisen müssen. In manchen Fällen, wo das Umlaufsvermögen sich rasch reproduziert, hält Weigmann die Verwendung der Einstandspreise als hinreichend genau, in allen anderen Fällen aber fordert er das Rechnen mit Zeitwerten.[58]) Ueberhaupt wird von den meisten Autoren, die sich mit der Praxis des Betriebsvergleichs beschäftigen, das Zeitwertprinzip gefordert. Allerdings weist Schnettler darauf hin, die oft vertretene Ansicht, daß für zwischenbetriebliche Vergleiche nur der Zeitwert in Frage kommen könne, sei nicht richtig. „Handelt es sich beispielsweise um das Ziel, durch den Vergleich die bestrentierenden Betriebe eines Verbandes (Kartells) zu ermitteln, dann ist der Anschaffungs- bzw. Buchwert für Errechnung der Abschreibungen richtiger als die ausschließliche Verwendungdes Zeitwertes".[59]) Damit setzt sich Schnettler in einen Gegensatz zu Schmalenbach, der gerade für die Zwecke des Betriebsvergleichs die Abschreibungen vom Zeitwert befürwortet, weil sie „richtigere Vergleiche ermöglichen". „Eine Abschreibung nach Maßgabe der Anschaffungswerte kann hier zu unverwertbaren Zahlen führen".[60]) Dieser Meinung ist zuzustimmen, selbst wenn man den Einwurf Schnettlers, daß Zeitwerte oft gar nicht zu ermitteln sind, anerkennen muß.

Tatsächlich zeigt sich, daß die Praxis im Betriebsvergleich in allen Fällen, also sowohl für das umlaufende, als auch für das ruhende Vermögen, mit Zeitwerten rechnet. Als Beispiel dienen die Vorschriften, die der VDMA für den im Jahre 1930 durchgeführten Betriebsvergleich herausgegeben hat. Danach muß die „Berechnung der Anlagen nach dem Anschaffungswert, nicht etwa nach dem Ertrags- oder Liquidationswert erfolgen, und zwar nach dem Tages-Anschaffungswert oder Tagespreis, weil nur dieser eine einheitliche Berechnung ermöglicht".[61])

---

[58]) Weigmann, a. a. O., S. 38.
[59]) Schnettler, a. a. O., S. 102.
[60]) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 336.
[61]) VDMA, Betriebsvergleich im Maschinenbau. Druckschrift, S. 31, Sept. 1930, S. 3.

Dort, wo die Ermittlung auf Schwierigkeiten stößt, wird die Anwendung eines besonderen Indexverfahrens, z. B. bei der Errechnung der Gebäudewerte, in Vorschlag gebracht.

Wie bei der einzelnen Vergleichsdurchführung verfahren wird, kommt auf den jeweiligen Fall an, Hauptsache bleibt, daß alle Betriebe nach einheitlichen Gesichtspunkten vorgehen. Für den vorliegenden Fall dürfte die Vornahme der Bewertung nicht auf allzu große Schwierigkeiten stoßen. Die Bewertung des Lagerbestandes zu Tagespreisen ist im Hotelbetriebe leicht durchzuführen, weil es sich hier um marktgängige Produkte handelt, die zudem, abgesehen vom Weinlager, eine sehr kurze Lagerdauer haben. Anders ist es dagegen hinsichtlich der Anlagegegenstände. Die Hauptposten, Gebäude und Inventar, werden in der Regel bei den verschiedenen Unternehmungen aus ganz verschiedenen Perioden entstammen und infolgedessen dürfte die Abschreibung in einem mehr oder weniger starken Maße den Bilanzwert verändert haben, wodurch wiederum die Höhe der Abschreibungsquote bestimmt wird. Hier ist es notwendig, daß die Beträge, von denen die Abschreibungen zu rechnen sind, auf einer einheitlichen Grundlage aufgebaut werden. Neben der Bewertung sind aber noch andere Momente zu berücksichtigen, die sich gegebenenfalls dem Vergleich hindernd in den Weg stellen können. Hierher gehört beispielsweise auch die richtige Periodenabgrenzung. Vergl. hierzu B e s t e.[62])

T r a u t m a n n[63]) faßt die Voraussetzungen, die beachtet werden müssen, um einen Vergleich brauchbar zu gestalten, unter folgenden Punkten zusammen:

1. Einheitliche Abgrenzung.
2. Einheitliche Erfassung.
3. Einheitliche Bewertung.
4. Einheitliche Verrechnung.

Obwohl hier materielle und formelle Gesichtspunkte vermischt werden, wird doch gut veranschaulicht, was bei der Durchführung des Vergleichs besonders zu beachten ist. Der Fachmann sieht aber auch gleichzeitig, welche Arbeiten innerhalb des Rechnungswesens der Hotelbetriebe noch geleistet werden müssen, bis das Ziel einer brauchbaren Vergleichsunterlage erreicht werden kann.

---

[62]) B e s t e, Kurzfristige Erfolgsrechnung, Leipzig 1930.
[63]) T r a u t m a n n, a. a. O., S. 64.

2. Der Kontenrahmen im Dienste der Vereinheitlichung des Hotelrechnungswesens.

a) Die Voraussetzungen.

Die Einführung eines Kontenplans bedeutet eine starke Umstellung des Betriebes, und ein solcher Eingriff ist nur zu empfehlen, wenn die Vorteile, die sich daraus ergeben, die große Mühe und die Kosten der Umorganisation mehr als aufwiegen. Es ist von vornherein zu beachten, daß der Kontenplan nicht zu kompliziert wird. Wenn man weiß, wie groß die Widerstände sind, die sich bemerkbar machen, wenn es gilt, auch nur in einigen Punkten des Rechnungswesens eine Neuerung einzuführen, dann wird man bei den Vorschlägen zu erreichen suchen, daß die Verbuchung nach einer fest umrissenen Kontensystematik klar und einfach ist, damit die Neuerung nicht an dem passiven Widerstand der ausführenden Organe scheitert. Erstes Erfordernis ist demnach Vermeidung alles Ueberflüssigen, und dessen, was den Kontenrahmen unverständlich und unübersichtlich machen kann. Besser ist es, an bereits Vorhandenes anzuknüpfen, um darauf aufzubauen; denn sicherlich kann auch der Theoretiker von der Praxis allerlei lernen. Wenn sich beispielsweise zeigt, daß verschiedene Unternehmungen unabhängig von einander einen artgleichen Buchungsstoff buchungstechnisch in gleicher Weise behandeln, dann darf man annehmen, daß hier die Praxis einen Weg gefunden hat, der der bestmöglichen Verbuchungsweise mindestens sehr nahe kommt. Ueberhaupt wird man am besten verfahren, wenn man den praktischen Erfordernissen nachspürt und die Normalisierung des Rechnungswesens aus den Gepflogenheiten der Praxis heraus erwachsen läßt. Dann verfällt man auch nicht in den Fehler, den Unternehmungen ein Rechnungsschema aufzupfropfen, das ihnen wesensfremd erscheinen muß und somit seinen Zweck verfehlt. Hierauf wurde bereits in theoretischen Arbeiten hingewiesen. So warnt Schnettler davor, bei der Normalisierung zu weit zu gehen. „Die Betriebe interessieren sich nicht für ausgeklügelte Aufwands- und Erfolgsspaltungen, auch wenn sie innerbetrieblich sehr wertvoll sind".[64]) Auch Schmalenbach weist in seiner Schrift darauf hin, daß es nicht auf höchste Spezialisierung ankommt. „Man kann sogar behaupten, daß ein Rechnungsapparat, der sich zu sehr in kleine Einzelheiten verliert, nicht gut ist; denn er deckt gar zu leicht Wesentliches mit Unwesentlichem zu".[65])

---

[64]) Schnettler, a. a. O., S. 97.
[65]) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, a. a. O., S. 7.

Unter Beachtung dieser Gesichtspunkte ist auch der im Nachfolgenden zu besprechende, vom Verfasser entworfene Kontenplan für das Hotelgewerbe entstanden. Es wurde zunächst festgestellt, welcher Art der Buchungsverlauf ist, der in den Hotelbetrieben Anwendung findet. Aus dieser Kenntnis heraus, die in verschiedenen Betrieben erworben wurde, erwuchs dann der Versuch, einen allgemeinen Rahmen aufzustellen.

b) Der Aufbau.

Es wurde bereits an früherer Stelle[66]) darauf hingewiesen, daß ein Kontenplan im wesentlichen drei Zwecken zu dienen hat: der kurzfristigen Erfolgsrechnung, der Selbstkostenrechnung und dem Betriebsvergleich. Im Rahmen dieser Arbeit wird der Hauptzweck auf den letzten Punkt gelegt, und deshalb muß auch die Besprechung des Kontenplans im Zusammenhang mit den Fragen des Betriebsvergleich erfolgen. Damit soll nicht gesagt sein, daß der skizzierte Plan nicht auch den anderen Zwecken dienen könnte, nur würde ein Eingehen hierauf zu weit führen.

Weiterhin war zu bedenken, daß die Normalisierung des Rechnungswesens dem externen Vergleich dienstbar gemacht werden soll. Es mußte deshalb im Aufbau ein Weg gefunden werden, der es möglichst allen Betrieben einer bestimmten Struktur ermöglicht, davon Gebrauch zu machen. Da jeder Unternehmung ihr allein eigene Wesenszüge anhaften, war darauf Bedacht zu nehmen, daß die Normalisierung nicht zu weit getrieben wurde. Im wesentlichen kam es auf nachfolgende Forderungen an:

1. Einheitliche Kontenbezeichnung für gleichgelagerte Konteninhalte und die Veranschaulichung der internen Zusammenhänge und der gegenseitigen Verrechnung.
2. Abgrenzung der einzelnen Kostenarten und Aufzeichnung der zu bildenden Kostenstellen.
3. Gesonderte Darstellung der den Vergleich trübenden neutralen Aufendungen und Erträge.
4. Kennzeichnung der wichtigsten zu führenden Erlöskonten.

---

[66]) siehe S. 22.

Als Ergebnis wurde folgender Kontenrahmen gewonnen:

Gruppe 0: Ruhende Konten.

00 Immobilien
01 Mobilien
  010 Möbel
  011 Wäsche
  012 Silber
  013 Glas und Porzellan
  014 Teppiche
  015 sonstige
02 Maschinen
03 Automobile
04 Effekten (Beteiligungen)
05 langfristige Forderungen und Verbindlichkeiten
  050 Darlehen
    0500 aktive
    0501 passive
  051 Hypotheken
06 Kapital
07 Reserve
08 Verlust und Gewinn
09 Bilanz

Gruppe 1: Finanzkonten.

10 Kasse
11 Postscheck
12 Bank
13 Wechsel
14 Debitoren
15 Dubiose
16 Kreditoren
17 Akzepte
18 Privatkonto

Gruppe 2: Aufwand, Ertrag, nicht anderen Gruppen angehörend.

20 Neubauten
21 Steuern und Gebühren
  210 Vermögenssteuer
  211 Körperschaftssteuer
  212 Gewerbesteuer
    2120 Gewerbesteuer nach Ertrag
    2121 Gewerbesteuer nach Kapital
    2122 Lohnsummensteuer
    2123 Handelskammerbeitrag
    2124 Berufsschulgeld

213 Gemeindesteuer
2130 Staatl. Grundvermögenssteuer, Gr. I
2131 Staatl. Grundvermögenssteuer, Zuschl. I
2132 Hauszinssteuer
2133 Städt. Grundvermögenssteuer
2134 Hausmüllabfuhrgebühr
2135 Kanalbenutzungsgebühr
2136 Straßenreinigungsgebühr
214 Umsatzsteuer
22 Unterhaltung Immobilien
23 Unterhaltung Mobilien
24 Preisdifferenzen usw.
25 Dividenden und Erlöse aus Effekten
26 Reichszuschüsse usw.
27 Abschreibungen
270 auf Immobilien
271 auf Mobilien
272 auf Maschinen
273 auf Automobile
28 Verzinsung des Anlagekapitals
29 Durchlaufende Posten

Gruppe 3: Nebenbetriebe.

30 Gärtnerei
300 Löhne
301 Rohmaterialien
302 Hilfsstoffe
31 Weinhandlung
310 Löhne
311 Rohmaterialien
312 Hilfsstoffe
313 Transport- und sonstige Spesen
32 Zigarrenladen
33 Friseur
34 Buchhandlung

Gruppe 4: Allgemeine Unkosten.

40 Verwaltungskosten
400 Gehälter
4000 Nettolöhne
4001 Lohnsteuer
4002 Versicherungsbeiträge
4003 Krankenkassenbeiträge
4004 Wohnung
4005 Verpflegung
4006 Gratifikationen

401 Telefon
402 Büromaterial
403 Porto
41 Beleuchtung
42 Reklame
420 Inserate und Zeitungen
421 sonstige Reklame
43 Reparaturen
44 Versicherungen
440 Feuer-
4400 Gebäudefeuerversicherung
4401 Inventarfeuerversicherung
441 Einbruchdiebstahlversicherung
442 Haftpflichtversicherung
443 Wasserschadenversicherung
444 Glasversicherung
45 Beiträge
46 Steuerberatung und Buchprüfung
47 Zinsen
470 Hypothekenzinsen
471 Bankzinsen
472 sonstige
48 Verschiedenes
49 Sammelkonto

Gruppe 5: Besondere Kosten.

50 Direkte Löhne und Gehälter
500 Nettolöhne
501 Lohnsteuer
502 Versicherungsbeiträge
503 Krankenkassenbeiträge
504 Wohnung
505 Verpflegung
506 Gratifikationen
51 Rohstoffe (Lebensmittel)
510 Kaffee, Tee, Kakao
511 Milch, Butter, Fett
512 Eier
513 Brot und Backwaren
514 Konserven
515 Mehl und Teigwaren
516 Obst und Gemüse
517 Fleischwaren
518 Kartoffeln
519 Diverse

52 Getränke
- 520 Wein
- 521 Bier
- 522 Spirituosen
- 523 Mineralwasser

53 Hilfsstoffe
- 530 Heizmaterial
  - 5300 Kohlen
  - 5301 Koks
  - 5302 Gas
  - 5303 Elektrizität (Heizstrom)
- 531 Elektrizität
- 532 Wasser
- 533 Waschmittel
- 534 Reinigungs- und Putzartikel
- 535 Schmiermittel
- 536 Reparaturmaterial
- 537 Ersatzteile
- 538 Werkzeuge

54 Transportkosten und sonstige Spesen

55 Rohmaterialien

Gruppe 6: Hilfsbetriebe.

60 Wäscherei
- 600 Löhne
- 601 Hilfsstoffe
- 602 Abschreibung
- 603 Verzinsung der Anlage

61 Garage
- 610 Löhne
- 611 Hilfsstoffe
- 612 Abschreibung
- 613 Verzinsung der Anlage

62 Telefonzentrale
- 620 Löhne
- 621 Gebühren
- 622 Abschreibung
- 623 Verzinsung der Anlage

63 Fuhrpark
- 630 Löhne
- 631 Hilfsstoffe
- 632 Transportspesen
- 633 Abschreibung
- 634 Verzinsung der Anlage

Dritter Hauptteil:

Die praktische Durchführung des Betriebsvergleichs.

Unter den bestehenden Vergleichsmöglichkeiten sollen für die Zwecke der vorliegenden Arbeit die in der Praxis zu besonderer Bedeutung gelangten Vergleichsarten herangezogen werden. Es sind dies der Kostenvergleich, der Bilanzvergleich und der Vergleich wirtschaftlich-technischer Sondergrößen.

I. Der Vergleich als Kostenvergleich.

Wir haben gesehen, daß die Kosten nach ihrer Erfassung in der Buchhaltung eine weitere Verarbeitung finden, das heißt, nach ganz besonderen Gesichtspunkten gruppiert und zusammengestellt werden. „Die Kostenrechnung gliedert die Kosten sowohl nach Kostenarten und Kostengruppen, als auch nach deren Zugehörigkeit zu Kostenstellen".[79]) Die primär in der Buchhaltung erfaßten Kostenarten können dann an die Kostenstellen weitergeleitet werden. Der Begriff der Kostenstelle wird von Hellauer umschrieben: „Sie sind jene zur Kostenverrechnung gewählten ‚Stellen' im Betriebe (‚Stellen' in sehr weitem Sinne), an denen Kosten entstehen oder denen doch vorübergehend, zur weiteren Verteilung Kosten zugewiesen werden".[80])

Es erhebt sich nun für uns die Frage, ob der Vergleich der Kosten nach Kostenarten oder nach Kostenstellen durchzuführen ist. Damit berühren wir Fragen, die in der Theorie des Vergleichs keineswegs einwandfrei geklärt sind. Während manche Theoretiker den Kostenartenvergleich vorziehen, wollen andere im Kostenstellenvergleich die bestmöglichste Vergleichsart sehen. Zu den Vertretern der ersten Richtung gehört Schulz-Mehrin, der in einem Aufsatz „Betriebsvergleich nach Kostenarten oder nach Kostenstellen?"[81]) zu dem Ergebnis kommt, dem Kostenartenvergleich den Vorzug zu geben, weil „eine einheitliche Abgrenzung der Kostenstellen „eine ein-

---

[79]) Henzel, Erfassung und Verrechnung ..., a. a. O., S. 63.
[80]) Hellauer, Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin 1931, S. 29.
[81]) Betriebswirtschaftliche Rundschau, Heft 8/9, Aug./Sept. 1928.

712 Restaurant
7120 Löhne und Gehälter
7121 Wäscherei
7122 Eigene Werkstätten
7123 Allgemeine Unkosten
7124 Abschreibung
7125 Verzinsung der Anlage

713 Keller
7130 Löhne und Gehälter
7131 Wäscherei
7132 Eigene Werkstätten
7133 Transportspesen
7134 Getränke
7135 Hilfsstoffe
7136 Allgemeine Unkosten
7137 Abschreibung
7138 Verzinsung der Anlage

Gruppe 8: Hotel-Umsätze.

80 Beherbergung
800 Zimmer
801 Bäder
802 Wohnung Personal

81 Verpflegung
810 Kaffee-Küche
8100 Kaffee
8101 Tee
8102 Kakao
8103 Milch
8104 Sonstiges

811 große Küche
8110 Hauptbetrieb
8111 Verpflegung Personal

812 Keller
8120 Wein
8121 Bier
8122 Spirituosen
8123 Mineralwasser
8124 Sonstiges

82 Einnahmen aus Hilfsbetrieben
820 Wäscherei
821 Garage
822 Telefonzentrale

83 Einnahmen aus Nebenbetrieben
830 Gärtnerei
831 Weinhandlung
832 Zigarrenladen
833 Friseur
834 Buchhandlung
84 Sonstige Einnahmen
840 Bedienung
841 Getränkesteuer
842 Verschiedene
89 Verlust- u. Gewinnkonto der kurzfristigen Erfolgsrechnung

Die äußere Aufmachung ergibt sich aus den seit den Veröffentlichungen Schmalenbachs in der Praxis üblichen Kontenplänen. Eine Darstellung über den Aufbau der Kontengruppen und den Zusammenhang der Konten in den einzelnen Klassen wurde in Anlage 1 am Ende dieser Arbeit beigefügt. Obwohl die zeichnerische Veranschaulichung einen guten Ueberblick über den kontenmäßigen Aufbau gewährt, bedarf es noch einer eingehenden Besprechung des gesamten Kontenrahmens.

Kontengruppe 0 und Kontengruppe 1 unterscheiden sich nicht von den bisher bekannten Plänen. Die ruhenden Konten und die Finanzkonten sind im Hotelbetrieb wie im Industriebetrieb vorhanden. Zu ihrem Verständnis bedarf es keiner weiteren Erklärungen.

Kontengruppe 2 umfaßt sämtliche Aufwendungen und Erträge, die nicht anderen Gruppen angehören. Es handelt sich hier um Posten, die in jeder Unternehmung in verschiedener Höhe anfallen, und die zwecks besseren Vergleichs von den sonstigen Kosten und Leistungen getrennt zu halten sind.

Zu diesen Aufwendungen gehören die Steuern, Unterhaltungskosten, Gerichtskosten usw.; die aufgeführten Ertragskonten nehmen dagegen Gewinne auf, die nicht aus der Umsatztätigkeit erwachsen, z. B. Erlöse aus Effektenverkäufen.

Einen großen Anteil haben auch die in diese Gruppe gehörenden Abschreibungen. Bemerkt sei noch, daß diejenigen Unternehmungen, die Pachtbetriebe bewirtschaften, anstelle der Abschreibungen die jeweils gezahlten Pachtsummen zu verbuchen haben. Es kann dann durch den Vergleich ermittelt werden, welche Betriebe eine günstigere Kostengestaltung aufweisen. Allerdings ist zu beachten, daß die Betriebe mit Eigenbesitz nicht nur die Abschreibungen auf Gebäude berücksichtigen, sondern auch die Verzinsung des Anlagekapitals in Rech-

im einzelnen die entsprechenden Kostenarten enthält. Ein solcher Fragebogen, wie er benutzt werden könnte, wurde im Anhang beigefügt.[85])

b) Die Auffindung brauchbarer Bezugsgrößen.

Bei der Erhebung der Vergleichsgrößen wird es eine Hauptschwierigkeit sein, das notwendige Vergleichsmaterial einwandfrei mitgeteilt zu erhalten. Es ist zu erwarten, daß sich im Hotelgewerbe, ebenso wie in den anderen Branchen, die Unternehmungen wehren, ihre Zahlen bekannt zu geben. Die erhebende Stelle muß eine absolut neutrale und vertrauenswürdige Organisation sein; aber obwohl sie das in der Praxis auch ist, scheuen sich doch die meisten Unternehmungsführer aus den hinlänglich bekannten Gründen der Wahrung des „Geschäftsgeheimnisses", Betriebszahlen aus der Hand zu geben. Wenn deshalb der Vergleich nicht schon an dieser Klippe scheitern soll, muß ein Weg gefunden werden, der es einerseits ermöglicht, verwertbares Material zu erhalten, der aber andererseits die Unternehmungen nicht zu einer Bekanntgabe ihrer absoluten Betriebszahlen zwingt. Obwohl ohne Zweifel der Betriebsvergleich am besten durchführbar erscheint, wenn die Vergleichsstelle mit absoluten Zahlen arbeiten kann, weil Fehler leichter aufgedeckt werden, müssen doch an die Mentalität der Betriebsführer gewisse Konzessionen gemacht werden.

Man läßt deshalb in den Fällen, wo die Herausgabe von absoluten Zahlen verweigert wird, von den angeschlossenen Vergleichsbetrieben Relativzahlen errechnen.

Hierzu ist aber notwendig, daß man eine Bezugsgröße bestimmt, an Hand deren das Zahlenmaterial umzurechnen ist. Die Auffindung brauchbarer Bezugsgrößen ist also für den Vergleich von weittragender Bedeutung. „Die Wahl der Bezugsgrößen ist abhängig vom Ziel der Rechnung, von der Vergleichsart, von dem zur Verfügung stehenden Material und von der Produktionsart der im Vergleich stehenden Betriebe".[86])

Weil es in unserem Falle darauf ankommt, die Kostengestaltung der einzelnen Unternehmungen zu vergleichen, bezw. die Abweichung der Kosten von den am günstigsten arbeitenden Betrieben festzustellen, muß eine Bezugsgröße gefunden werden, die dieser Tatsache am ehesten Rechnung trägt. Solche Größen sind beispielsweise der Umsatz, der Lohn, die Leistungseinheit, die Gesamtkosten usw. Der Umsatz kann in diesem

[85]) siehe Anlage 2.
[86]) Schnettler, a. a. O., S. 97.

Unter ihnen nehmen die Verwaltungskosten im Hotelbetrieb eine hervorragende Rolle ein, während die Vertriebskosten, der Natur der Hotelunternehmungen gemäß, keine Rolle spielen.

Das Problem der indirekten Kosten liegt im wesentlichen in der richtigen Zuteilung auf die in Frage kommenden Hauptbetriebe. Eine Aufteilung der einzelnen Kostenarten für sich getrennt, wie es theoretisch richtig wäre, kommt wegen der Kompliziertheit der Rechnung nicht in Frage. Selbst wenn man alle Kosten dieser Art sammelt, um sie nach einer gewissen Periode gemeinschaftlich umzulegen, ist die Auffindung eines geeigneten Schlüssels außerordentlich schwer. Es liegt hier ein Problem vor, welches vor allem die Selbstkostenrechnung im Hotelwesen betrifft, das aber auch bei dem Betriebsvergleich eine Rolle spielt. Eine Betrachtung der bisher vorliegenden Untersuchungen bekannter Fachleute zeigt hier noch viele Mängel.

Glücksmann begnügt sich mit folgenden Angaben: „Soweit die Kosten die Quelle mittelbar treffen, wie Lohnkosten der kaufmännischen Angestellten .... wird eine Aufteilung stattfinden müssen, für die ein Schlüssel im Umsatz oder in Kubikmetern überbauten Raumes gegeben sein kann. Ebenso liegt es bei den Werbekosten, der Berechnung des Unternehmerlohnes und der vielfältigen Kosten, die man nicht einzeln aufteilen kann und darum als allgemeine Unkosten bezeichnet. Jeder Betrieb wird das ihm gemäße tun, hier kann nur das Prinzip erörtert werden".[68]) Wenn aber die Verhältnisse so liegen, dann wird ohne weiteres klar, daß hier für den Betriebsvergleich eine beachtenswerte Störungsquelle liegt, die den ganzen Vergleich illusorisch machen kann. Es wird hierauf noch einmal bei der Besprechung der Vergleichsmöglichkeiten zurückzukommen sein.

Auch Münch, der eine eingehende betriebswirtschaftliche Studie über das Hotelgewerbe geliefert hat, gibt keine allgemeingültigen Verteilungsschlüssel an. Zwar berichtet er, nach welchen Prozentsätzen eine von ihm untersuchte Unternehmung die Aufteilung der allgemeinen Kosten auf die Hauptbetriebe vornimmt, doch ist mit der Angabe der einzelnen Verteilungssätze noch nichts gewonnen, weil man nicht weiß, wie sie ermittelt worden sind. Vollständig wertlos werden sie aber, wenn der Verfasser einschränkend betont: „Es ist selbstverständlich, daß ein solches Kostensystem nicht einfach auf ein anderes Haus übertragen werden kann, so wenig wie die Verteilungs-

[68]) Glücksmann, a. a. O., S. 165.

schlüssel".[69]) Damit ist aber weder theoretisch noch praktisch etwas gewonnen.[70])

Kontengruppe 5 enthält die besonderen Kosten, die auch als direkte oder Maßkosten bezeichnet werden. Hierher gehören die Löhne, die ohne weiteres auf den Kostenträger umgelegt werden können, sowie die Rohmaterialien und Hilfsstoffe, deren Aufteilung direkt möglich ist. Bezüglich der Hilfsstoffe mag dies etwas auffällig erscheinen, doch kann man ihre Aufführung in dieser Gruppe vertreten, weil sie in Hinsicht auf die Nebenbetriebe, denen sie zugeteilt werden, tatsächlich direkte Kosten darstellen, sie sind Kostenstellenmaßkosten im Sinne Henzels.[71]) Wenn die so gearteten Kosten nicht in Gruppe 4 aufgeführt wurden, dann geschieht dies mit Rücksicht auf die später noch zu erörternden Grundsätze der Verteilung.

Kontengruppen 6 und 7 enthalten die eigentlichen Kostenstellen und zeigen die jeweilige Abgrenzung. Beide Gruppen sind nicht nebengeordnet, sondern Gruppe 6 wird zunächst Gruppe 7 untergeordnet. Die Einschränkung wird deshalb gemacht, weil auch die Betriebe der Gruppe 6, die an und für sich Hilfsbetriebe bzw. Kostenstellen zweiten Grades sind, zu Hauptkostenstellen werden können und manchmal sogar werden, nämlich dann, wenn sie Leistungen für den Markt erstellen. Dies ist beispielsweise bei der Wäscherei der Fall, sobald sie für Gäste wäscht und demnach einen Erlös erzielt.

Daraus ergibt sich der Doppelcharakter der Hilfsbetriebe. Wenn sie trotzdem als Hilfsbetriebe bezeichnet werden, dann geschieht dies, weil sie in der Hauptsache dem internen Betrieb dienen und eigentlich nichts anderes als Hilfsstellen der eigentlichen Hauptbetriebe darstellen. So ist es sehr wohl denkbar, daß manche Unternehmungen keinen eigenen Fuhrpark oder eigene Werkstätten haben.

Die Belastung auf Gruppe 6 erfolgt von den beiden Kostenartengruppen 4 und 5 her, während die Entlastung entweder nach Gruppe 7, den Hauptbetrieben, oder nach Gruppe 8, den dafür eingerichteten Erlöskonten, erfolgt. Bei der Verrechnung nach Gruppe 7 ergibt sich wiederum die Wahl eines geeigneten Schlüssels. Dieser dürfte aber in diesem Falle nicht allzu schwer zu finden sein, weil zwischen beiden Gruppen eine

---

[69]) Münch, a. a. O., S. 357.
[70]) siehe hierzu auch Seite 41.
[71]) Henzel, Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung, Berlin 1931, S. 33.

enge Verbindung besteht, sodaß die Verteilung nach Maßgabe der Beanspruchung erfolgen kann.

Kontengruppe 7 enthält schließlich die kontenmäßige Abgrenzung derjenigen Kostenstellen, die in jedem Hotel gleichen Ranges und gleicher Größe [72]) vorzukommen pflegen. Es sind dies die Beherbergung, die Verpflegung mit ihrer entsprechenden Unterteilung. Die Belastung geschieht auch hier von den Kostenartengruppen. Hinzu kommen aber noch die von den Hilfsbetrieben zu verrechnenden Beträge. Die Entlastung geschieht nach den Erlöskonten der Gruppe 8 hin.

Kontengruppe 8 enthält demzufolge alle die Konten, auf denen die Einnahmen verbucht werden.

Der kontenmäßige Aufbau läßt sich aus dem Kontenrahmen ohne weiteres erkennen. Diese Gruppe steht wiederum in Verbindung mit den Gruppen 0 und 1, wodurch das Kontensystem geschlossen wird.

c) Die Wirksamkeit.

Die Aufstellung eines Kontenplanes und die Bekanntgabe des Buchungsganges ist aber noch nicht ausreichend für die Durchführung des Betriebsvergleichs. Die den Vergleich überwachende Stelle muß darauf achten, daß die in Frage kommenden Betriebe den Rahmen auch mit dem richtigen Inhalt versehen. Das heißt, es muß im einzelnen festgelegt werden, was unter einer Kostenart bezw. einer Kostenstelle zu verstehen ist. Es genügt also nicht, um ein Beispiel anzuführen, den Verwaltungskosten innerhalb des Kontenschemas einen Platz anzuweisen, sondern es ist noch im einzelnen festzulegen, was hierunter alles einzubegreifen ist. Es müßte also gesagt werden, ob beispielsweise der Unternehmerlohn in voller Höhe, zum Teil oder überhaupt nicht zu berücksichtigen ist. Gerade in diesem Zusammenhang taucht ein ganzer Fragenkomplex auf, der dahin geht, zu untersuchen, inwieweit die Zufälligkeit der Unternehmungsform auf den Betriebsvergleich einzuwirken in der Lage ist. So wird ein Vergleich der Verwaltungskosten einer Offenen Handelsgesellschaft mit denjenigen einer Aktiengesellschaft nur dann möglich sein, wenn die erstere einen dem Direktorengehalt entsprechenden Unternehmerlohn zumindest kalkulatorisch zur Verrechnung bringt.

Aehnliche Probleme tauchen auch in anderem Zusammenhang auf. So sind beispielsweise die Kapitalkosten abhängig von der jeweiligen Finanzierung der Unternehmung.

---

[72]) Siehe S. 15 f.

Auch hier ist es notwendig, die entsprechenden Kostenarten vergleichbar zu machen. Es hat das zu geschehen, was Weigmann die Objektivierung der Kostenarten nennt.[73]) Sie bedeutet, daß die Summe aller Kostenarten „möglichst unbeeinflußt von seiten der Unternehmung" ist.

Hierher gehört ferner die Frage der Zinsen. Weigmann fordert die Trennung

> „zwischen gezahlten Zinsen, also denen für Fremdkapital und berechneten Zinsen, nämlich für Eigenkapital. Es soll jetzt nicht darüber diskutiert werden, ob die Zinsberechnung sowohl für Eigen- wie für Fremdkapital, zu dem Zwecke, daß diese Kostenart später voll und ganz in die Kalkulation eingeht, überhaupt berechtigt ist oder nicht, sondern es kommt hier nur darauf an, eine wirklich einheitliche Basis für den Vergleich zu schaffen, und da wir Betriebe vergleichen wollen, müssen wir uns von der Verschiedenheit der Finanzgebarung der Unternehmungen frei machen".[74])

Besondere Schwierigkeiten dürfte die vergleichstechnische Behandlung der Aufwendungen für Steuern machen. Weil Fehler kaum ausgeschaltet werden können, wurde dieser Aufwandsposten aus dem Vergleich ausgesondert und bereits im Kontenrahmen als neutraler Aufwand eingesetzt.

Man sieht bereits aus diesen wenigen Beispielen, daß bis zur Erreichung eines einwandfreien Vergleichs eine Fülle von Schwierigkeiten zu überwinden sind. Es dürfte aber im Hotelbetrieb trotzdem möglich sein, die Anweisungen an die Betriebe so zu geben, daß bei einigem guten Willen die Vergleichbarkeit gewährleistet ist. Gerade die Struktur des Hotelbetriebes ist gegenüber derjenigen der industriellen Unternehmungen durch eine gewisse Einheitlichkeit ausgezeichnet. Man kann wohl sagen, daß die Kosten, die jeweils anfallen, in zwei oder mehreren Betrieben annähernd adäquat sind. Dies umso mehr, als diejenigen Hilfsbetriebe, die nicht überall in gleicher Weise vorkommen, von dem Vergleich ausgeschlossen wurden. Deshalb muß es möglich sein, die Kostenarten so genau zu umschreiben, daß sie für den Vergleich brauchbares Urmaterial abgeben.

Schwieriger dagegen wird dies bei der Umschreibung der Kostenstelle. Freilich dürfte die Frage, was alles in einem Hotelbetriebe zu einer Kostenstelle gehört, nicht schwer zu be-

[73]) Weigmann, a. a. O., S. 98.
[74]) Weigmann, a. a. O., S. 99.

antworten sein, denn es begegnet sicherlich keinem Zweifel, welche Maßkosten der Kostenstelle Küche oder Keller zuzurechnen sind. Auch hier hat es der Hotelbetrieb wieder einfacher als der Industriebetrieb mit seiner großen Mannigfaltigkeit und seinen vielen Möglichkeiten der Kostenstellenabgrenzung. Was dagegen unbedingt der Klärung bedarf, ist die Lösung des Problems: Aufteilung der Kosten auf die Kostenstellen nach einem brauchbaren Schlüssel. Hier gehen die Meinungen der Praxis und der Theorie weit auseinander. Und doch muß ein einheitlicher Maßstab gefunden werden, wenn nicht der Vergleich nach Kostenstellen überhaupt undurchführbar bleiben soll. Ueber das Für und Wider des Methodenstreites, ob Kostenarten- oder Kostenstellenvergleich, soll hier noch nicht diskutiert werden;[75]) uns kommt es nur darauf an, im Rahmen der Bearbeitung des Kontenplanes einen einheitlichen Verteilungsplan ausfindig zu machen. Die bestehenden Schwierigkeiten wurden bereits im vorigen Abschnitt eingehend dargelegt.

Es kann aber aus später zu besprechenden Gründen auf den Kostenstellenvergleich nicht gut verzichtet werden. Deshalb erwächst die Notwendigkeit, den dem Vergleich angeschlossenen Betrieben eine Vorschrift zu geben, nach welcher sie die Kostenverteilung vornehmen können.

Zunächst ist festzustellen, daß die sonst gebräuchlichen Zuteilungsgrundlagen, Material und Lohn, in unserem Falle nicht anwendbar sind. Dies liegt daran, daß die Kostenstellen nicht eigentlich Produktionsbetriebe sind, also nicht greifbare Produkte herstelen, sondern das abstrakte Gut „Dienstleistung" hervorbringen. Zwar macht die Küche hiervon scheinbar eine Ausnahme, aber doch nur scheinbar, denn wenn dort auch wirklich konkrete Produkte entstehen, so können die Kostenträger wegen der überaus großen Mannigfaltigkeit nicht als Produkte im Sinne einer industriellen Produktion angesprochen werden. Selbst die Annahme, daß man es hier mit einer weit getriebenen Einzelfertigung zu tun haben könnte, ist bei eingehender Prüfung nicht stichhaltig, denn einmal werden die Küchenerzeugnisse in einer außerordentlich großen Vielzahl erstellt und andererseits ist der Wert der Einzelleistung so gering, daß eine gesonderte Errechnung des Einzelwertes vollständig unwirtschaftlich wäre.

Eine gemeinsame Leistungseinheit kann nicht als Schlüsselgröße in Betracht kommen. Dies ergibt sich allein aus der

---

75) Siehe S. 45 f.

Tatsache, daß die Leistungen der beiden Kostenstellen Küche und Beherbergung so sehr verschieden sind und in keinerlei Beziehung zu einander gebracht werden können. Und doch ist es das Charakteristische des Hotelbetriebes, daß die Kosten in enger Verbindung für beide Hauptbetriebe anfallen. Sehr viele Aufwendungen werden in einer so engen Verkoppelung für beide gemacht, daß eine Trennung unmöglich erscheint. Trotzdem muß im Interesse der Durchführung des Betriebsvergleichs der Versuch gemacht werden, die anfallenden Gemeinkosten aufzuteilen. Dabei muß man sich dessen bewußt bleiben, daß die in Anwendung zu bringende Schlüsselgröße dann richtig gewählt ist, wenn sie sich proportional der Kostensumme ändert, die mit ihrer Hilfe geschlüsselt wird.[76])

Eine Spezialuntersuchung von Addicks,[77]) die sich mit dem Problem der Selbstkostenrechnung im Hotelbetrieb beschäftigt, hat sich mit der Frage der in Anwendung zu bringenden Verteilungsschlüssel eingehend auseinandergesetzt.

Im Interesse der Einheitlichkeit des Rechnungswesens muß verlangt werden, daß die Grundsätze der Kostenverteilung, die in der Selbstkostenrechnung Anwendung finden, auch für den Betriebsvergleich Gültigkeit haben. Divergenzen sind nach Möglichkeit zu vermeiden.

Von diesem Standpunkt aus erscheint es angebracht, die Schlüsselung, die in der Kalkulation als ausreichend erkannt ist, auch für den Betriebsvergleich zu übernehmen.

Zunächst gilt im Hotelbetrieb auch der in Industriebetrieben anerkannte Grundsatz, daß alle anfallenden Kostenarten, soweit als möglich, den in Frage kommenden Kostenstellen direkt zu belasten sind. Es bleiben dann noch diejenigen Kosten zur weiteren Behandlung übrig, die nicht Stellenmaßkosten sind. Für sie kommt also die Schlüsselung in Frage. Dabei zeigt es sich, daß bei der Verteilung der Kostenarten eine hinreichende Genauigkeit erzielt wird, wenn drei verschiedene Schlüsselgrößen in Anwendung gebracht werden: Umsatz, Raumbeanspruchung und investiertes Kapital.

Die Behandlung der einzelnen Kostenarten ergibt sich aus folgendem Schema:[78])

---

[76]) Henzel, Erfassung und Verrechnung ..., a. a. O., S. 92.

[77]) Addicks, a. a. O.

[78]) Addicks, a. a. O., S. 45.

Kostenart	Schlüssel
Zinsen	Investiertes Kapital
Abschreibung auf Gebäude	Raumbeanspruchung
Grundstücks- u. Gebäudekosten	Raumbeanspruchung
Gehälter für leitende Angestellte	Umsatz
Unternehmerlohn	Umsatz
Allgemeine Reisekosten	Umsatz
Sachversicherungen	Investiertes Kapital
Steuern, Abgaben	Investiertes Kapital
Verbandsbeiträge	Umsatz
Werbekosten	Umsatz

Es wurde von Addicks nachgewiesen, daß die Anwendung der genannten Schlüssel für die Selbstkostenrechnung einen hinreichenden Grad von Genauigkeit verbürgt. Für den Betriebsvergleich hat die vorgeschlagene Verteilung der Kostenarten noch den Vorteil, daß die Betriebe leicht danach arbeiten können, sodaß Ungenauigkeiten von Betrieb zu Betrieb, die bei der Verwendung einer Vielzahl oder komplizierter Schlüsselgrößen aufzutreten pflegen, vermieden werden können.

64 Eigene Werkstätten
640 Schlosserei
6400 Löhne
6401 Hilfsstoffe
641 Schreinerei
6410 Löhne
6411 Hilfsstoffe
642 Tapezierwerkstätte
6420 Löhne
6421 Hilfsstoffe
643 Heizkessel
6430 Löhne
6431 Hilfsstoffe
6432 Abschreibung
6433 Verzinsung der Anlage

Gruppe 7: Hauptbetriebe.

70 Hauptbetrieb Beherbergung
700 Löhne und Gehälter
701 Wäscherei
702 Eigene Werkstätten
703 Allgemeine Unkosten
704 Abschreibung
705 Verzinsung der Anlagen
71 Hauptbetrieb Verpflegung
710 Kaffee-Küche
7100 Löhne und Gehälter
7101 Wäscherei
7102 Eigene Werkstätten
7103 Transportspesen
7104 Rohstoffe
7105 Hilfsstoffe
7106 Allgemeine Unkosten
7107 Abschreibung
7108 Verzinsung der Anlage
711 große Küche
7110 Löhne und Gehälter
7111 Wäscherei
7112 Eigene Werkstätten
7113 Transportspesen
7114 Rohstoffe
7115 Hilfsstoffe
7116 Allgemeine Unkosten
7117 Abschreibung
7118 Verzinsung der Anlage

heitliche Abgrenzung der Kostenstellen dermaßen schwierig" ist, „daß eine Vergleichbarkeit der Kostenziffern nicht mehr besteht". Schulz-Mehrin kann dabei auf seine Erfahrungen bei den Betriebsvergleichen des VDMA hinweisen, wo sich dem Kostenstellenvergleich zunächst so erhebliche Schwierigkeiten entgegensetzten, daß von ihm abgesehen werden mußte.

Für den Kostenstellenvergleich treten ein, Krähe, der Verfasser der „Einheitsbuchführung für mittlere Maschinenfabriken",[82]) Wirtz in seiner Schrift „Die Einheitsbuchführungen des Ausschusses für wirtschaftliche Verwaltung",[83]) und andere.

Allerdings verkennen die Befürworter des Kostenstellenvergleichs die Schwierigkeiten keineswegs, vielmehr geben sie, wie z. B. Krähe zu, daß eine gewisse Großzügigkeit bei der Abgrenzung der Kostenstellen notwendig sei. Es braucht nicht unsere Aufgabe zu sein, in den Streit der Meinungen einzugreifen; für diese Arbeit ist es vielmehr von Interesse, welcher Vergleichsart im Hotelgewerbe der Vorrang zu geben ist. Dabei kommt man zu dem Ergebnis, daß beide mit Erfolg Anwendung finden können, wobei sich zeigen wird, daß die eine die andere vorteilhaft ergänzt.

Die Schwierigkeit der Abgrenzung der einzelnen Kostenstellen ergibt sich im Hotelbetriebe im Gegensatz zum Industriebetrieb nicht, weshalb keine Veranlassung besteht, den Kostenstellenvergleich zu verneinen. Andererseits wird es sich zuweilen als notwendig erweisen, auf die Kostenarten zurückzugehen. Es trifft also das zu, was Schulz-Mehrin in seinem erwähnten Aufsatz ausgeführt hat: „Letzten Endes führt also auch der Vergleich nach Kostenstellen zu einem Vergleich nach Kostenarten: d. h., die beiden zunächst anscheinend verschiedenen Verfahren kommen im Grunde nahezu auf dasselbe hinaus. Der Vergleich nach Kostenstellen bietet den Vorteil, daß man eben die Kosten der einzelnen Stelle auch im ganzen erhält, und dadurch verhältnismäßig leicht und schnell einen ersten Vergleich durchführen kann. Dafür erhält man andererseits bei dem Vergleich nach Kostenarten die Summen der einzelnen Kostenarten und kann zunächst diese schnell vergleichen".[84])

---

[82]) A.W.V.-Einheitsbuchführung für mittlere Maschinenfabriken mit Einzelfertigung (RKW, 9, Dortmund).

[83]) Betriebswirtschaftliche Rundschau, Heft 7, Juli 1928.

[84]) Schulz-Mehrin, a. a. O., S. 152.

Wie der Kostenarten- bezw. Kostenstellenvergleich im Hotelbetrieb am besten praktisch durchzuführen ist, muß nun noch im einzelnen eingehend dargestellt werden.

1. Der Kostenartenvergleich.

a) Die Durchführung.

Wenn man erforschen will, welche Kostenarten sich im Hotelbetriebe für den Kostenartenvergleich eignen, geht man am besten negativ vor, d. h. man fragt: welche Kosten sind für einen solchen Vergleich von keinem Interesse?

An erster Stelle sind die Rohmaterialien zu nennen. Es besagt nichts, welche Mengen bezw. Werte an Lebensmitteln in Betrieben selbst gleicher Größe im einzelnen aufgewandt wurden, denn man weiß zunächst nicht, an welcher Stelle der Kostenverzehr stattgefunden hat. Die Feststellung, daß ein Betrieb einen großen Verbrauch an Getränken oder ein anderer einen geringen an Lebensmitteln hatte, läßt noch keinen Schluß auf die Kostengebarung und die Wirtschaftlichkeit des Kosteneinsatzes zu. Denn es kann wohl möglich sein, daß der eine Betrieb ein gut gehendes Restaurant hat, während die Stärke des anderen in der Beherbergung liegt.

Auch der Verbrauch an Hilfsstoffen und dessen Vergleich vermag noch nichts über die Wirtschaftlichkeit zu sagen, weil man nicht weiß, an welcher Stelle diese Kosten aufgebraucht wurden. Sie werden deshalb am besten am Orte des Verbrauchs erfaßt, d. h. sie werden dem Kostenstellenvergleich dienstbar gemacht.

Demgegenüber fallen eine Reihe von Kosten an, die in jedem Betrieb gleicher Größe und gleichen Ranges in annähernd gleicher Höhe vorkommen. Es sind dies insbesondere die Kosten der Verwaltung, der Beleuchtung, der Reklame usw. Bei ihnen dürfte ein Vergleich nach Arten nutzbringend sein, weil er bekanntlich zeigt, ob der Vergleichsbetrieb einen zu großen Kostenverzehr hat.

Die Kosten, die für diese Vergleichsart in Frage kommen, müssen selbstverständlich im Rechnungswesen besonders erfaßt und gesammelt werden. Deshalb wurde auf sie bereits im Kontenrahmen Rücksicht genommen; sie wurden in Gruppe 4 zusammengestellt. Alle sich an dem Betriebsvergleich beteiligenden Unternehmungen lassen diese Kosten damit zwangsläufig eine gesonderte Behandlung erfahren. Bei der Erhebung durch die mit der Durchführung beauftragten Stellen genügt es dann, wenn ein vorgedruckter Fragebogen entworfen wird, der

nung stellen. Dieser Posten, der an und für sich nicht zu einer Ausgabe führt, sondern nur die „intern verrechneten Zinsen" enthält, wurde wegen der engen Zusammengehörigkeit auch in diese Gruppe aufgenommen.

Weiterhin wird von Schmalenbach vorgeschlagen, auch den „Nicht-Aufwand" in diese Gruppe aufzunehmen, d. h. die Konten, deren Saldo in der Jahresbilanz aktiviert oder passiviert werden soll.[67]) Als Beispiel wurde in der vorliegenden Arbeit das Konto „Neubauten" gewählt. Auf diesem Konto werden die laufenden Ausgaben des Jahres für die Zwecke von Gebäudeneuerrichtungen verbucht, um dann am Jahresschluß auf Kontengruppe 0 übertragen zu werden.

Es sei noch darauf hingewiesen, daß mit der in der Aufstellung von Kontengruppe 0 aufgeführten Konten kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben wird. Sie wird in der Praxis gemäß den Bedürfnissen der einzelnen Betriebe zuweilen eine Vermehrung erfahren müssen.

Kontengruppe 3 enthält diejenigen Nebenbetriebe eines Hotels, die häufig vorkommen; doch handelt es sich hier um Angliederungen, die beinahe in jedem Hotelbetrieb in anderer Art angetroffen werden, weshalb es vorteilhaft erscheint, diese Betriebe ganz aus dem Vergleich herauszulassen. Als Beispiel wurden im Kontenplan die Nebenbetriebe Gärtnerei, Weinhandlung, Zigrrenladen, Friseur und Buchhandlung angeführt. Diese Betriebe können ganz oder zum Teil fehlen, sie können aber auch noch durch weitere vermehrt werden. Selbst wenn zwei Unternehmungen die gleichen Nebenbetriebe aufweisen, so ist damit noch nicht gesagt, daß diese auch in ihrer inneren Struktur übereinstimmen. Erinnert sei hier nur an die Möglichkeit, daß der eine Betrieb beispielsweise die Buchhandlung in eigener Regie führt, während sie der andere verpachtet hat. Bezöge man solche Betriebe in den Vergleich mit ein, so würde ein starkes Moment der Vergleichsstörung entstehen. Deshalb erscheint es angebracht, alle Aufwendungen, die für solche, nicht eigentlich wesensnahen Nebenbetriebe entstehen, aus dem allgemeinen Vergleich herauszulassen.

Kontengruppe 4 nimmt alle allgemeinen Unkosten auf. Es sind diejenigen Kosten, die nicht ohne weiteres den Kostenträgern zugeschlagen werden können, sondern deren Zuteilung nur auf dem Wege einer Schlüsselung möglich ist. Diese Kosten führen auch den Namen indirekte oder Gemeinkosten.

---

[67]) Schmalenbach, a. a. O., Anlage 1.

Falle nicht Bezugsgröße sein, weil durch ihn die relative Kostenhöhe eine Beeinflussung erfährt, die dadurch in die Vergleichsrechnung hineingebracht wird, daß der Umsatz von Periode zu Periode und von Betrieb zu Betrieb schwankt. Es könnte so vorkommen, daß eine sonst mit ungünstiger Kostengestaltung arbeitende Unternehmung günstige Prozentzahlen bekannt gibt, weil sie zufälligerweise in dem Betriebsabschnitt besonders gut beschäftigt war. Der Lohn scheidet deshalb aus, weil keine Gewähr für eine einheitliche Erfassung gegeben ist.

Zu untersuchen ist noch, ob die Leistungseinheit eine brauchbare Bezugsgröße abgibt. Ueber die Leistungseinheit als solche schreibt Münch:

> „Die hauptsächlichste Leistungseinheit im Hotelbetriebe ist .... die Logiernacht. Aufgabe der Selbstkostenrechnung wäre also beispielsweise: Ausrechnung der Kosten und des mutmaßlichen Gewinnes und Ertrages pro Logiernacht. Die Großzahl unserer Hotels verabreicht fast ausschließlich volle Pension, d. h. der Gast logiert und verpflegt sich für die Dauer seines Ortsaufenthaltes in ein und demselben Hotel. Viele dieser Häuser kennen Passanten, d. h. Gäste, die nur übernachten und höchstens ein bis zwei Mahlzeiten einnehmen, in ganz geringem Maßstabe. Kommt dann noch dazu, daß im Hause ein ‚öffentliches' Restaurant fehlt, so ist die Leistungseinheit Logiernacht (Verpflegung und Beherbergung des Gastes während 24 Stunden) eine absolute, die Gesamtkosten und Erträge aufteilende Einheit. Nicht so im Passantenhaus mit öffentlichem Restaurant. Da liegen die das Restaurant betreffenden Kosten und Erträge nicht mehr im Kalkulationsbereiche der Logiernacht".[87])

Hieraus ergibt sich, daß die Leistungseinheit Logiernacht in manchen Fällen eine brauchbare Bezugsgröße abgeben kann, wobei allerdings auch hier, ebenso wie beim Umsatz, der Beschäftigungsgrad eine Verzerrung des Kostenbildes herbeiführen kann.

Es bleiben deshalb nur die Gesamtkosten der Kostenstelle, zu der die einzelnen Kostenarten in Beziehung gesetzt werden. Die Gesamtkostensumme dürfte auch deshalb besonders geeignet sein, weil aus ihr ohne weiteres der Anteil jeder Kostenart in seiner relativen Höhe abgelesen werden kann. Hinzu kommt noch, daß für die Errechnung der Prozentzahlen

---

[87]) Münch, a. a. O., S. 271.

keine komplizierten Rechenoperationen durchzuführen sind, sodaß für die Ermittlung des Zahlenmaterials kaum nennenswerte Kosten entstehen.

Daß diese Behandlung in der Tat eine ausreichende Vergleichsmöglichkeit liefert, sei nachstehend an Hand praktischer Zahlen, wie sie aus einer Anzahl Betriebe ermittelt wurden, gezeigt. Es sei jedoch darauf hingewiesen, daß die Zahlen noch nicht aus einheitlichen Erhebungsgrundlagen entstammen. Vielmehr mußte mit einer Kostenteilung vorlieb genommen werden, wie sie jeweils in den Betrieben zur Zeit in Uebung ist. Eine Vergleichstätigkeit, wie sie zu fordern wäre, kann also zunächst noch nicht erwartet werden.

Die Tabelle auf Seite 51 zeigt zunächst, daß innerhalb des Kostengefüges verschiedener Betriebe eine gewisse einheitliche Entwicklung festzustellen ist. Dies kann gesagt werden, obwohl in den wichtigsten Posten, nämlich den Gehältern und den Zinsen starke Abweichungen bestehen. Das spricht aber nicht gegen den Vergleich, sondern die Unterschiede können zunächst noch auf die uneinheitliche Erhebungsgrundlage zurückzuführen sein. Während nämlich die Betriebe I und II den Unternehmerlohn in den Gehältern mitverbuchen, ist dies bei den drei anderen Vergleichsbetrieben nicht der Fall. Eine Trennung konnte nicht durchgeführt werden, weil die notwendigen Angaben verweigert wurden.

Bei den Betrieben III bis V fällt auf, daß der Anteil der Zinsen an den allgemeinen Unkosten relativ hoch ist. Das deutet daraufhin, daß die Verschuldung dieser Betriebe sehr groß ist, eine Tatsache, die bestätigt wird, wenn man die Bilanzen heranzieht. Bis zu welchem Grade die Kosten für Verzinsung bei diesen Betrieben überhöht sind, läßt sich nicht ohne weiteres bestimmen. Dies wäre nur möglich, wenn die übrigen Vergleichsbetriebe nicht nur die gezahlten Zinsen, sondern auch die Zinsen auf Eigenkapital, also die verrechneten Zinsen, angeben würden.

c) Die Errechnung von Kennziffern.

Die Ergebnisse der Vergleichstätigkeit können den Betrieben in zwei Arten dienstbar gemacht werden. Man stellt das gewonnene Zahlenmaterial jeder Unternehmung zusammen und gibt den angeschlossenen Firmen das gesamte errechnete Material bekannt. Selbstverständlich ist dabei, daß die einzelne Unternehmung nicht genannt wird, sondern es wird der Name durch eine Nummer ersetzt. Eine solche Handhabung in der Praxis ist dann möglich, wenn nicht zu viele Firmen dem Ver-

Allgemeine Unkosten	Konten-Nr.	I	II	III	IV	V
Gehälter und Löhne	400	54,2	47,7	20,5	18,9	27,0
Telefon	401	1,7	1,8	0,1		1,2
Büromaterial . .	402	1,1	0,8	0,4	0,4	0,5
Porto	403	0,5	0,3	0,1	0,3	0,2
Verwaltungskosten (Summe 400—403)	40	57,5	50,6	21,1	19,6	28,9
Beleuchtung . . .	41	1,0	0,9	0,6	0,6	0,7
Reklame	42	3,4	3,3	3,1		3,1
Reparaturen . . .	43	3,7	6,2	2,5	0,8	9,4
Versicherungen . .	44	3,0	3,1	1,2	2,2	4,5
Beiträge	45	1,6	0,9	0,5	0,8	0,9
Steuerberatung usw.	46	1,0	0,7			
Hypothekenzinsen	470	7,2	16,3			
Bankzinsen . . .	471		0,6			
sonstige Zinsen . .	472	0,1				
Zinsen (Gesamt-) . (Summe 470—472)	47	7,3	16,9	63,7	58,5	35,2
Unkosten	48	21,5	17,4	7,3	17,5	17,3
Summe (40—48) .	49	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

gleich angeschlossen sind. Im anderen Falle würde die Bekanntgabe aller Daten infolge der Fülle des Zahlenmaterials leicht die Beteiligten verwirren und damit den Zweck verfehlen. Denn man kann nicht erwarten, daß die Unternehmungsführer daran gehen, aus einer Unmenge von Zahlen das für sie Brauchbare herauszulesen.

In einem solchen Falle hilft man sich durch die Errechnung und Veröffentlichung von nur einer Kennziffer, die aus den einzelnen Betriebsdaten mit Hilfe von gewogenen Durchschnitten gebildet wurde.

Auf diese Weise entstehen die branchenmäßigen Richtzahlen, wie sie für eine Reihe von Branchen insbesondere von dem RKW ermittelt wurden. Aber auch private Organisationen bedienen sich der Kennziffern zur Veröffentlichung ihrer Untersuchung und zur Indienststellung der Vergleichsergebnisse für die einzelnen angeschlossenen Firmen.

Voraussetzung für die Errechnung von Kennziffern ist, wie gesagt, daß eine genügend große Anzahl Unterlagen zur Verfügung steht. Diese müssen weiter ziemlich genau sein, d. h. sie müssen den bereits mehrfach geforderten Vergleichsforderungen entsprechen. Für das Hotelgewerbe ist es noch nicht möglich, solche Richtziffern einwandfrei zu errechnen, da es noch an einer autoritativen Stelle fehlt, die mit der Durchführung des Vergleichs beauftragt ist, und der infolgedessen das notwendige Zahlenmaterial zur Verfügung steht.

Nach welchen rechnerischen Grundsätzen das Material weiter verarbeitet werden kann, wurde in der theoretischen Literatur des öfteren aufgezeigt, es kann hier neben den wichtigsten Werken [88]) über Statistik auf die Untersuchungen hingewiesen werden, die sich speziell mit der Auswertung des anfallenden Vergleichsmaterials befassen.[89])

2. Der Vergleich als Kostenstellenvergleich.

Bei dieser Vergleichsart werden die Kostenarten auf besonders abgegrenzte Betriebsteile aufgeteilt und die so geschaffenen Kostenbezirke verglichen. Die größte Schwierigkeit ist dabei die richtige Abgrenzung der einzelnen Kostenstellen untereinander. Besonders in der Industrie stößt der Kostenstellenvergleich wegen der Vielseitigkeit der Fabrikationsgänge auf

[88]) Žižek, Grundriß der Statistik, München und Leipzig, 1932.

[89]) Schnettler, a. a. O., S. 107. — Hauck, a. a. O. — Krafft, Erfolgskontrolle mittels Betriebsvergleich, Nürnberg 1933.

[90]) Schaurte, Die Schwierigkeiten der Betriebsvergleiche. Deutsche Bergwerkszeitung vom 23. 8. 1932.

gewisse Hindernisse. „Kaum zwei Werke haben das gleiche ‚Programm'. ‚Reine Werke' gibt es verschwindend wenig. Es werden vielmehr häufig zwei und mehr grundverschiedene Artikel in der gleichen Erzeugungsstätte hergestellt".[90]) Auf diese Weise charakterisiert Schaurte die Verhältnisse in der Schraubenindustrie. In anderen industriellen Branchen ist es nicht viel besser. Hieraus erklärt sich aber auch, warum der Kostenstellenvergleich nicht ohne weiteres durchzuführen ist.

Im Hotelbetriebe liegen die Verhältnisse einfacher. Im wesentlichen sind dort bekanntlich zwei verschiedene Arten von Leistungen zu unterscheiden, Beherbergung und Verpflegung.

Ueberall liegen in Hotels bestimmter Kategorien annähernd die gleichen Verhältnisse vor, denn in kaum einer anderen Branche ist die Standardisierung so weit fortgeschritten, wie dies in Hotels gleicher Größenordnung und gleichen Ranges bei der Behandlung der Hotelgäste der Fall ist. Deshalb liegt auch der Vergleich der zwei Hauptkostenstellen durchaus im Rahmen des Möglichen. Die hauptsächlichste Fehlerquelle, die es hier zu beachten gibt, bleibt die bereits erwähnte Frage der richtigen Aufteilung der Kostenarten auf die Stellen. Das Wesentliche wurde dazu bereits gesagt.

a) Die Durchführung des Kostenstellenvergleichs.

Die erste Voraussetzung für den Vergleich nach Stellen ist das Vorhandensein eines einheitlichen Kontenschemas. Während der Kostenartenvergleich nötigenfalls noch ohne Kontenrahmen mit Hilfe statistischer Aufzeichnungen durchführbar erscheint, scheitert dieses Verfahren, wenn es sich um den Stellenvergleich handelt. Durch die Einheitsbuchführung wird bereits auf die notwendige Abgrenzung der betrieblichen Funktionen Rücksicht genommen, wie überhaupt die Kontenpläne in erster Linie auf die Kostenstellenrechnung zugeschnitten sind.

Für den einzelnen Betrieb handelt es sich nun darum, die anfallenden Kostenarten nach für alle Betriebe einheitlichen Gesichtspunkten aufzuteilen und die sich ergebenden Daten der Vergleichsstelle mitzuteilen. Auch hier wird am besten wieder ein Fragebogen zu Hilfe genommen, der das für die Stelle Wissenswerte enthält. Wie ein solcher Fragebogen in der Praxis etwa aussehen könnte, zeigen die für die Zwecke dieser Arbeit angefertigten, im Anhang beigefügten Entwürfe.[91]) Auch hier wiederum ist es am vorteilhaftesten, wenn die Unternehmungen

[91]) siehe Anlage 3 und 4.

ihr absolutes Zahlenmaterial bekannt geben, weil auf diese Weise von der Vergleichsstelle Fehler am ehesten entdeckt und richtig gestellt werden können. Sollte dies aber nicht durchführbar sein, dann handelt es sich darum, die Zahlen bereits an Ort und Stelle in Verhältniszahlen umrechnen zu lassen. Das führt uns wieder zur Bestimmung der bestmöglichen Bezugsgröße.

b) Die Wahl der Bezugsgröße.

Der Untersuchung sei zunächst die Kostenstelle Beherbergung zu Grunde gelegt. Für sie gilt es also einen Maßstab zu finden, nach welchem die einzelnen Kosten ausgerichtet werden können. Dabei ist es hier am naheliegendsten, die tatsächlich erstellte Leistung in den Vergleich einzubeziehen. Diese ist in vorliegendem Falle leicht festzustellen, und sie wird heute in jedem Betriebe bereits statistisch festgehalten. Es ist die sich in einer Periode ergebende Uebernachtungszahl. Man kann also den Aufwand durch die Zahl der Logiertennächte dividieren und erhält auf diese Weise Vergleichsziffern, die anzeigen, wieviel Kostenstellenkosten jeder Art pro Uebernachtung in einem Betriebe aufgewandt werden mußten.

Man könnte noch einen Schritt weitergehen und das Zahlenmaterial unter Ausschaltung des Beschäftigungsgrades bearbeiten. In diesem Falle muß man den Aufwand der Kostenstelle Beherbergung durch die Zahl der vorhandenen, wenn auch nicht ausgenutzten Betten dividieren. Auf diese Weise ermöglicht man sich gleichzeitig ein Urteil darüber, wie der Beschäftigungsgrad auf die Kostengestaltung des einzelnen Betriebes wirkt. Dies wird in unserem Falle umso eher möglich sein, als die wichtigsten Kosten dieser Stelle fixer Natur sind, d. h. daß für die Vollbeschäftigung nicht wesentlich höhereer Aufwand anfällt, als bei einer Besetzung von beispielsweise durchschnittlich 60%. Der Hotelbetrieb hat eben, wie jeder Betrieb, der Dienstleistungen bereithält, einen großen Anteil an Bereitschaftskosten und diese sind ihrer inneren Natur nach in gewissen Grenzen keinen großen Schwankungen unterworfen.

Anders verhält es sich dagegen mit der Kostenstelle Verpflegung. Hier ist kein Kostenträger vorhanden, auf welchen man die Kosten beziehen könnte. Auch sonst ergeben sich kaum Anhaltspunkte, die auf eine brauchbare Bezugsgröße hindeuten. Zwar hilft man sich dort, wo keine mengenmäßige Leistungseinheit festgestellt werden kann, häufig mit der wertmäßigen Leistung, und das wäre in unserem Falle der Umsatz aus Verpflegung. Trotzdem erscheint der Umsatz als Bezugsgröße nicht

brauchbar, weil ein Teil der Kosten bereits nach dem Schlüssel „Umsatz" auf die Kostenstelle umgelegt wurde. Die Fehlerquelle, die sich aus der Benutzung dieses Schlüssels ergeben kann, würde durch die nochmalige Anwendung desselben Schlüssels in ihrer Wirkung verstärkt werden. Besser könnte in diesem Falle der in der Kostenstelle aufgewendete, direkte Lohn als Bezugsgröße Verwendung finden. Der Lohn ist eine Größe, die bei der Bildung von Vergleichsziffern in der Industrie häufig Anwendung gefunden hat, er kann auch in diesem Falle gute Dienste leisten.

Leider ist es, wegen des Fehlens von Zahlenmaterial in dieser Arbeit nicht möglich, einen Kostenstellenvergleich für verschiedene Betriebe durchzuführen. Es konnte kein Betrieb ausfindig gemacht werden, der bisher schon eine solche Gliederung der Kosten durchgeführt hat. Um trotzdem die Möglichkeit des Vergleichs zu erproben, wurden wenigstens zwei Betriebe genauer untersucht und die dort vorhandenen Aufzeichnungen, rückwirkend so behandelt, wie sie von uns in der vorliegenden Arbeit befürwortet werden. Auch hierbei ist es natürlich nicht ausgeschlossen, daß sich gewisse Ungenauigkeiten in die Rechnung eingeschlichen haben, denn es ist keine leichte Aufgabe, die Jahreszahlen eines Betriebes, die zum Teil stark zusammenfassend aufgezeichnet wurden, nachträglich einer ganz neuen Gruppierung und Aufteilung zu unterziehen.

Als Ergebnis dieser Tätigkeit wurden die nachstehenden Tabellen gefunden, die die absoluten Zahlen und deren Umrechnung mit Hilfe der angegebenen Bezugsgrößen zeigen. Wenn sie auch eine eingehende Vergleichsbesprechung wegen des Fehlens entsprechenden Vergleichsmaterials nicht ermöglichen, so geben sie doch eine Anschauung davon, wie die endgültigen Tabellen aussehen müßten.

Eine Aufteilung der Kostenarten nach den Untergruppen der Kostenstelle Verpflegung, Kaffee-Küche, große Küche, Restaurant und Keller, wie sie im Kontenrahmen vorgeschlagen wurde, war leider bei der stattgefundenen Untersuchung nicht durchführbar, da entsprechende Angaben einen zu großen Aufwand verursacht hätten. Schon die Auffindung obiger Zahlen war mit erheblichen Schwierigkeiten verknüpft, und manche Größen mußten mit Hilfe von Schätzungen ermittelt werden.

Kostenstelle Beherbergung.

Konten-Nr.		absolute Beträge		pro Logiernacht	
		I	II	I	II
700	Löhne und Gehälter	50 616,77	43 436,19	1,47	1,34
701	Wäscherei	14 110,50	13 814,29	0,41	0,42
702	Eigene Werkstätten				
703	Allgemeine Unkosten	43 164,35	41 690,63	1,25	1,28
704	Abschreibung				
705	Verzinsung				
70	Summe	107 891,62	98 941,11	3,13	3.04

Kostenstelle Verpflegung.

Konten-Nr.		absolute Beträge		in % der Löhne	
		I	II	I	II
7100/10/20/30	Löhne und Gehälter	38 983,54	32 064,11	100.0	100.0
7101/11/21/31	Wäscherei	2 795,78	2 762,85	7,17	8,6
7102/12/22/32	Eigene Werkstätten				
7103/13/33	Transportspesen				
7104/14	Rohstoffe	61 900.65	51 650,32	158,7	161.4
7134	Getränke	5 806,55	6 334,13	14,9	19,8
7105/15/35	Hilfsstoffe	4 532,46	4 077.04	11,6	12.7
7106/16/23/36	Allgemeine Unkosten	31 256,96	30 189.86	80,1	94,3
7107/17/24/37	Abschreibung				
7108/18/25/38	Verzinsung der Anlagen . . .				
71	Summe	145 275,94	127 080,31		

Der Vergleich kann bei den Hilfsbetrieben ebenso wie bei den Hauptbetrieben durchgeführt werden. Ein solches Vorgehen ist von besonderer Wichtigkeit, wenn die Vergleichszahlen der Hauptbetriebe zeigen, daß in einem Hilfsbetrieb ein zu hoher Kostenverzehr stattfindet. Man wird dann gut daran tun, diesen Hilfsbetrieb seinerseits auf die Gestaltung der Kosten hin zu untersuchen, um festzustellen, ob ein Fehler in der Verrechnung vorliegt, oder ob der Betrieb effektiv unwirtschaftlich arbeitet. Als Beispiel, wie der Vergleich durchzuführen wäre, wird in der nachstehenden Tabelle die Kostenstelle Wäscherei angeführt.

Ktn.-Nr.		absolute Beträge		in % d. Löhne	
		I	II	I	II
600	Löhne und Gehälter	11 180,08	8 763,58	100	100
601	Hilfsstoffe	7 425,90	4 977,71	66,4	56,8
602	Abschreibung . . .				
603	Verzinsung				
	Summe (600—603)	18 605,98	13 741,29		

Auch hier wurde wieder der direkte Lohn als Bezugsgröße herangezogen. Allerdings wäre es denkbar, daß gerade bei der Wäscherei auch andere Bezugsgrößen brauchbare Resultate liefern. So könnte beispielsweise die Gewichtseinheit gewaschener Wäsche dem Vergleich zugrundegelegt werden.

Für die Kostenstelle Telefonzentrale wäre dann die Anzahl der geführten Gespräche die entsprechende Größe.

Bei den eigenen Werkstätten wiederum ist kaum eine andere Bezugsgröße als der direkte Lohn denkbar.

c) Die Fehlerquellen.

Es ist nun noch zu besprechen, welche Vergleichsstörungen auftreten können, deren Beachtung der Vergleichsstelle zur Pflicht zu machen ist.

Bei der Kostenstellenrechnung hat man es mit Kosten zu tun, die erst durch eine interne Verrechnung auf ihre Kostenstellen übertragen wurden. Abgesehen davon, daß sich bereits bei der primären Erfassung der Kostenarten Ungenauigkeiten einschleichen können, sind bei der Uebertragung der Kosten von den Kostenartenkonten zu den Kostenstellen Fehler möglich, deren Ursachen in der Art des Betriebes liegen. Hier handelt es sich vorzugsweise um die direkten Kosten. Während bei den Industriebetrieben die direkten Kosten, die an den Kostenstellen anfallen, meistens durch besondere Erhebungen

genau festgestellt und aufgezeichnet werden, ist dies in den Hotelbetrieben schon bedeutend schwerer durchzuführen.

In Sonderheit handelt es sich um Lohnkosten für dasjenige Personal, dessen Tätigkeitsbereich nicht allein in der einen oder anderen Kostenstelle liegt. Die Verkoppelung der Betriebe Beherbergung und Verpflegung ist bisher rechnungsmäßig so enge, daß es unmöglich erscheint, zu ermitteln, wie lange z. B. eine Person in der Beherbergungsabteilung, bzw. der Verpflegungsabteilung tätig war. Eine Erfassung durch Notierung der geleisteten Arbeitsstunden scheint uns, sowohl aus technischen als auch aus psychologischen Gründen unratsam. Man wird hier immer mehr oder weniger auf Schätzungen angewiesen sein. Allerdings werden die zu Tage tretenden Fehlerquellen in dem Maße kleiner, in dem die Betriebsgröße wächst. Denn es werden in größeren Betrieben relativ wenig Betriebsangehörige sein, die gleichzeitig für zwei Stellen tätig sind. Je mehr also eine Spezialisierung durchgeführt wird, desto genauer wird die Erfassung der direkten Kosten an den Kostenstellen.

Eine weitere Vergleichsstörung ergibt sich aus dem verschiedenen Beschäftigungsgrad der Betriebe. Es wurde schon einmal darauf hingewiesen, daß bei dem Vergleich von Betrieben mit verschieden großer Beschäftigung eine gewisse Vorsicht am Platze ist. Obwohl diese Einflüsse in der Industrie eine besonders große Rolle spielen, hat man bisher noch keine befriedigende Lösung gefunden, um dieses Störungselement aus den Vergleichen auszuschalten. Weigmann,[92]) der in der Vollkostenrechnung ein solches Mittel gefunden zu haben glaubt, wird von Hauck[93]) widerlegt, ohne daß jedoch der letztere bisher einen Gegenvorschlag gemacht hätte. Von manchen Theoretikern wird dieses Problem überhaupt nicht berührt.

Bei diesem Stand der Dinge gibt es zunächst den einen ganz sicheren Weg, Fehler zu vermeiden, indem nur solche Betriebe zum Vergleich herangezogen werden, die einen annähernd gleichen Beschäftigungsgrad haben. Dies dürfte in dem vorliegenden Falle schon deshalb nicht allzu schwer sein, weil die Hotelunternehmungen in gleicher Weise von der jeweiligen Wirtschaftslage betroffen werden, sodaß man die Erfahrung machen kann, daß sich Aenderungen in der Bettenbesetzung nach der einen oder anderen Richtung in annähernd

[92]) Weigmann, a. a. O., S. 105.
[93]) Hauck, a. a. O., S. 179.

gleichem Maße bei allen Betrieben bemerkbar machen. Lokale Abweichungen aus besonderen Gründen sind aber möglichst zu beachten.

Trotzdem darf man sich aber damit nicht zufrieden geben, vielmehr gilt es auch hier, eine Methode zu finden, die es ermöglicht, die Einflüsse des Beschäftigungsgrades aus den Vergleichen auszuschalten. Aber mit rein theoretischen Untersuchungen kommt man dabei nicht weiter. Ein brauchbares Ergebnis kann nur dann gefunden werden, wenn man die Zahlen verschiedener Betriebe in Perioden verschiedener Beschäftigung analysiert. Solange solche Daten aber noch nicht vorliegen, muß man sich auf die angegebene Weise behelfen. Damit wird eine tiefere Durchdringung infolge des Fehlens von Material noch zurückgestellt, sie wird aber notwendig, sobald der Betriebsvergleich im Hotelgewerbe praktisch in Angriff genommen worden ist.

II. Der Vergleich als Bilanzvergleich.

1. Warum Bilanzvergleich?

Mit der Durchführung des Kostenvergleichs sind die Vergleichsmöglichkeiten nicht erschöpft. Man kann im Gegenteil sagen, daß der Kostenvergleich für die Beurteilung einer Unternehmung nicht ausreichend ist. „Der Kostenvergleich erfaßt nur einen Teil des Betriebes; der Betriebsvergleich muß aber den Betrieb in seiner Gesamtheit einer Kritik unterziehen".[94]) Diese Forderung von Thoms in unsere Terminologie übertragen, besagt, daß neben den Kostenvergleich der Unternehmungsvergleich zu treten hat. Es genügt also nicht, den betriebsmäßigen Produktionsablauf allein zu untersuchen, sondern es ist auch „die wirtschaftlich-geistige, mit Kapitalrisiko belastete Betätigung",[95]) mit einzubeziehen. Das heißt aber nichts anderes, als daß der Betriebsvergleich sich auch auf die Kapitalstruktur erstrecken muß, an der alle „betriebswirtschaftlichen Einrichtungen und Vorgänge" „ihre Messung und Wertung" [96]) erfahren. Somit muß ein Weg gefunden werden, der in bestmöglicher Weise einen Einblick darin gestattet, wie die Unternehmung ihr Kapital aufbringt, und wie sie es verwendet. Allerdings ist es mit den bisherigen Mitteln des Rechnungswesens nicht möglich, diese Frage einwandfrei zu

---

[94]) Thoms, a. a. O., S. 13.
[95]) Hellauer, Unternehmung und Betrieb, in: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1928, S. 20.
[96]) Thoms, a. a. O., S. 14.

lösen; denn die sich intern abspielenden Betriebsvorgänge bleiben der Außenwelt verschlossen und müssen erst durch eingehende Befragung dem Vergleich dienstbar gemacht werden. Veröffentlicht werden nur die Bilanzzahlen der Schlußbilanz, und diese vermögen nichts auszusagen, weil sie häufig für die Oeffentlichkeit frisiert sind. Trotzdem ist festzustellen, daß der Gedanke des Vergleichs von der Bilanzuntersuchung ausgegangen ist. Die betriebswirtschaftliche Theorie hat bereits brauchbare Methoden ermittelt, die es gestatten, die manchmal dürftigen Zahlen der veröffentlichten Bilanzen, doch noch mit Erfolg zu analysieren. Bilanzkritik und Bilanzanalyse weisen uns den Weg zum Bilanzvergleich. Dieser wird in Zukunft, seitdem die Aktienrechtsnovelle vom 19. Sept. 1931 eine vergrößerte Publizität zur Pflicht gemacht hat, ausgiebiger sein; er wird überdies gerade im Betriebsvergleich fruchtbar gestaltet werden können, weil es hier möglich sein wird, Material zu erfragen, das der Oeffentlichkeit nicht zugänglich wäre.

2. Voraussetzung und Methode.

Die Voraussetzungen, die bei einem Bilanzvergleich zu beachten sind, sind die gleichen, wie sie schon an anderer Stelle der Arbeit dargestellt wurden; sie sind durch die Forderungen an das Rechnungswesen in formaler und materieller Hinsicht gekennzeichnet. Die formalen Forderungen werden im wesentlichen durch die Einführung des Kontenschemas erfüllt, die materiellen erstrecken sich insbesondere auf die Bewertung, worüber auch schon das Wesentliche gesagt ist. Es mag hier noch bemerkt werden, daß im Hotelbetriebe die Bewertung der Vorräte nicht von so großer Bedeutung ist, wie in der Industrie, weil die Bestände relativ gering zu sein pflegen. Zu beachten sind besonders die Bewertungen der Anlagen und Mobilien, weil diese einen erheblichen Prozentsatz der Aktiven ausmachen.

Hinsichtlich der Methode, nach welcher die Bilanzen aufzubereiten sind, ist in der Literatur bereits eine beachtenswerte Vorarbeit geleistet worden. Es soll auf die hier vorhandenen Möglichkeiten nicht näher eingegangen werden, es genügt, auf die maßgeblichen Schriften hierüber hinzuweisen.[97]) Eine sehr brauchbare Zusammenstellung der in Anwendung

[97]) Gerstner, Bilanz-Analyse, Berlin 1932.
Le Coutre, Praxis der Bilanzkritik, Berlin 1926.
Schmaltz, Bilanz und Betriebsanalyse in Amerika. Stuttgart 1927.
Schmaltz, Betriebsanalyse, Stuttgart 1929.

kommenden Methoden hat Henzel gegeben.[98]) Aus der Reihe der vorhandenen Möglichkeiten wird für unsere Zwecke die vorgeschlagen, die er „Vergleich der Verhältnisziffern" nennt. Wie bei dieser Methode zu verfahren ist, geht aus den Darstellungen des genannten Autors ohne weiteres hervor, weshalb die betreffenden Erörterungen hier wörtlich wiedergegeben werden:

> „Jeder Bilanzposten wird zunächst in Prozenten der Bilanzsumme ausgedrückt. Es entsteht damit die sogenannte Prozentbilanz, die in ganz besonderem Maße zum Vergleich herausfordert. Diese Methode dürfte wohl am meisten angewendet werden, und zwar sowohl für den internen, als auch für den externen Vergleich. Sie hat natürlich die gleichen Schwächen, wie sie bei Verwendung der absoluten Zahlen gegeben sind, wenn die Kontinuität der Bilanz durch verschiedenen Inhalt oder verschiedene Bewertung der Posten und dergl. gestört wird".[99])

Das letztere Bedenken dürfte aber in unserem Falle nicht ausschlaggebend sein, solange die Vergleichsstelle darauf Bedacht nimmt, daß die eingereichten Zahlen gemäß ihren Anweisungen festgesetzt wurden.

Neben den Vergleich der Verhältniszahlen kann noch die Errechnung von besonderen Bezugsgrößen treten, die für die Beurteilung der Betriebsgebarung eine wichtige Handhabe gibt. Ihre Anordnung wird, je nachdem, was mit der Bildung von Verhältniszahlen erreicht werden soll, verschieden sein. Schulz-Mehrin hat beispielsweise im Betriebsvergleich für den Maschinenbau Rentabilitäts- und Umsatzziffern in den Vordergrund gestellt.[100]) Andere solche Größen können sich auf die finanzpolitische Struktur beziehen oder organisationstechnische Bezugsgröße sein.[101]) Wie hierbei zu verfahren ist, soll zunächst nicht theoretisch erörtert werden, vielmehr sollen die für den Hotelbetrieb besonders in Frage kommenden Verhältniszahlen bei der praktischen Durchführung besprochen und dargestellt werden.

Für die Durchführung des Betriebsvergleichs ergibt sich aus den vorliegenden theoretischen Ueberlegungen folgender

---

[98]) Henzel, Die Bilanz als Grundlage ...., a. a. O., S. 725.
[99]) Henzel, Die Bilanz als Grundlage ...., a. a. O., S. 729.
[100]) Schulz-Mehrin, Betriebsvergleich im Maschinenbau, a. a. O., S. 31.
[101]) Thoms, a. a. O., S. 15.

Gang der Darstellung: Aufzeichnung und Vergleich der bilanzmäßigen Verhältniszahlen, Bildung von Bezugsgrößen aus dem vorliegenden Zahlenmaterial.

3. Durchführung.

Für die Durchführung des Bilanzvergleichs ergibt sich zunächst für uns eine technische Schwierigkeit, die in der Beschaffung brauchbarer Bilanzen, d. h. solcher, die auch vergleichsfähig sind, besteht. Nur verhältnismäßig wenige Hotelunternehmungen haben die Form der A. G.[102]) und unter diesen befindet sich wieder eine große Zahl, deren Anteilspapiere in Familienbesitz sind. Das bedeutet eine außerordentliche Behinderung der Beschaffung von Bilanzmaterial, denn die Unternehmungen, die nicht zur Veröffentlichung gezwungen sind, weigern sich, ihre Vermögensübersichten aus der Hand zu geben. Von dem uns zur Verfügung stehenden Material sind nur zwei Bilanzen brauchbar, nämlich die der Unternehmungen I und II. Die anderen bisher herangezogenen Firmen sind konzernmäßig zusammengeschlossen. Sie haben zwar eine getrennte Kostenrechnung, aber die Abschlüsse liegen nur in einer Gesamtbilanz vor. Die Herausgabe der Einzelabschlüsse, um die gebeten wurde, wurde nicht genehmigt.

Wie groß die Schwierigkeiten hier sind, ergibt sich daraus, daß von etwas über 100 Unternehmungen, die von M ü n c h bezüglich ihrer Bilanzgestaltung untersucht wurden, sich nur drei Betriebe finden, die hinsichtlich ihrer Betriebsgröße und Typus geeignet erscheinen, den von uns herangezogenen[103]) Unternehmungen als vergleichbar an die Seite gestellt zu werden. Sie werden bei der folgenden Untersuchung mit herangezogen und, um Verwechselungen zu vermeiden, nicht mit Ziffern, sondern mit Buchstaben bezeichnet.

a) Vergleich der bilanzmäßigen Verhältniszahlen.

Zunächst ist festzustellen, in welcher Zusammenfassung die einzelnen Bilanzpositionen dem Vergleich dienstbar gemacht werden sollen. Wie weit die Aufgliederung getrieben wird, kommt vor allem auf den jeweiligen Zweck an. In unserem Falle interessiert zunächst, wie die einzelne Untersuchung mit Eigen- und Fremdkapital ausgestattet ist. Auch das Verhältnis von Anlage- zum Umlaufvermögen läßt gewisse Schlüsse zu. Für einen ersten Ueberblick genügt deshalb die Aufteilung der Aktivseite nach Anlage, Vorräten und Betriebs-

[102]) G l ü c k s m a n n, Betriebslehre der Gaststätte, a. a. O., S. 98.
[103]) M ü n c h, a. a. O., S. 150 ff.

mittel, die der Passivseite nach Eigen- und Fremdkapital.[104]) Hiermit lassen sich bereits, worauf auch Schnettler hinweist, eine Reihe wichtiger Beziehungen aufstellen.[105]) Für weitergehende Ziele ist dann eine stärkere Unterteilung und Inbeziehungsetzung notwendig. Wie zu verfahren ist, wird später noch darzustellen sein.

Zunächst sei die Prozentbilanz einiger Unternehmungen zur Darstellung gebracht.

Aktiva.

Betrieb	Anlagen	Vorräte	Betriebsmittel
I	94.8	1.55	1.57
II	91.2	1.68	3.42
A	77.13	3.02	19.85
B	94.62	1.96	3.52
C	95.98	2.45	7.25

Passiva.

Betrieb	Eigenkapital	Fremdkapital
I	73.8	26.2
II	72.1	27.9
A	23.75	76.25
B	36.85	63.15
C	18.28	81.72

Die vorstehenden Aufstellungen lassen erkennen, daß man es bei den Hotelbetrieben mit außerordentlich anlageintensiven Betrieben zu tun hat. Gegenüber dem Anlagevermögen ist das Umlaufsvermögen relativ gering. Allerdings kommen innerhalb der beiden Gruppen noch beträchtliche Abweichungen vor. Daraus aber bereits Rückschlüsse auf die Betriebsführung ziehen zu wollen, wäre in unserem Falle voreilig. Man müßte dazu zunächst genau wissen, ob auch die Bewertung bei allen Betrieben nach den gleichen Grundsätzen vorgenommen wurde, außerdem gehört zu einer Beurteilung noch eine genaue Kenntnis der sonstigen Betriebszahlen. Eine

[104]) vgl. auch Anlage 5, Entwurf eines Fragebogens zum Zwecke des Bilanzvergleichs.

[105]) Schnettler, a. a. O., S. 25.

Auswertung aus den drei Ziffern der Aktivseite allein vorzunehmen, erscheint reichlich gewagt und wird unterlassen, um Fehlschlüsse zu vermeiden.

Etwas mehr dagegen kann uns bereits die Passivseite der Bilanz aussagen. Denn hier handelt es sich um nominal gebundene Werte, die durch keine individuelle Bewertung in ihrer Höhe getrübt sind. Dabei fällt bei den Betrieben A bis C sofort die starke Finanzierung mit Fremdkapital auf. Da man sagen kann, daß der Betrieb umso gefestigter dasteht, je größer der Anteil des eigenen Kapitals ist, muß die hohe Verschuldung zu denken geben. Denn das Arbeiten mit fremden Mitteln bedeutet das Entstehen von Kosten in Form von Zinszahlungen, die aufzubringen sind, auch wenn der Beschäftigungsgrad infolge einer Krise einmal stark absinkt. Daß es aber auch Betriebe gibt, die ein günstigeres Verhältnis aufzuweisen haben, zeigen uns die Betriebe I und II. Trotzdem kann man wohl sagen, daß der hohe Fremdkapitalanteil ebenso, wie die Anlageintensität, ein Charakteristikum des Hotelbetriebes darstellt. Die Untersuchungen M ü n c h s ergeben, daß sich im Schweizer Hotelgewerbe das Fremdkapital zum Eigenkapital wie 4:1 verhält.[106]) Dabei scheint es so zu sein, daß die schwache Kapitalkraft dauernd die Tendenz hat, das Verhältnis noch weiter zu verschlechtern. „In den allermeisten Fällen müssen Fremdkapitalien unfreiwillig bis zur äußersten Kreditgrenze beigezogen werden. Ja diese Kreditgrenze wird in Krisenzeiten gegen den Willen der Kreditgeber immer dann überschritten, wenn Zinsrückstände und bereits fällige Beträge nicht geleistet werden können. Kapitalbelastung und Kreditwürdigkeit sind daher durchaus nicht immer kongruente Begriffe".[107])

Für deutsche Verhältnisse liegen gleiche Untersuchungen noch nicht vor. Es wäre aber eine interessante Aufgabe, festzustellen, ob die Kapitalausstattung hier ebenso schlecht ist, wie in der benachbarten Schweiz. Obwohl die beiden deutschen Vergleichsbetriebe einen allgemeinen Schluß nicht ermöglichen, lassen doch eine Reihe veröffentlichter Bilanzen erkennen, daß bei den deutschen Unternehmungen ein gesunderes Verhältnis vorherrscht.[108]) Die Einführung des Betriebsvergleichs in Deutschland wird auch auf diesem Gebiete interessante Tatsachen zutage fördern können.

---

[106]) M ü n c h, a. a. O., S. 97.

[107]) M ü n c h, a. a. O., S. 95.

[108]) Nach G l ü c k s m a n n, Betriebslehre der Gaststätte, a. a. O., S. 92, be-

b) Vergleich von Bezugsgrößen.

Nachdem der bilanzmäßige Aufbau durch Darstellung der Prozentbilanz im großen und ganzen veranschaulicht ist, müßte der Vergleichstheoretiker dann an eine intensivere Untersuchung der einzelnen Größen herangehen. Dabei werden sich wichtige Tatsachen ermitteln lassen, die dem oberflächlichen Betrachter verborgen bleiben müssen. Doch sollte es auch hier wieder oberster Grundsatz bleiben, nur die bedeutsamsten Relationen heranzuziehen. Denn an und für sich ist eine außerordentlich große Zahl von Bezugsgrößen errechenbar, die aber nicht alle im gleichen Maße verwertbar sind, und deren „Auswertung nur eine Spielerei mit Zahlen bedeuten würde" (Schnettler).

Für den Vergleich von Hotelbetrieben scheint uns die Bildung derjenigen Verhältnisse beachtenswert, die im nachfolgenden bezeichnet werden.[108]) Es soll bei den Darstellungen so verfahren werden, daß jeweilig die zu bildende Größe durch die Angabe von Dividend und Divisor bestimmt wird, wobei gleichzeitig angegeben wird, welche Tendenz dem sich ergebenden Quotienten inne wohnen sollte. Dadurch wird es möglich, den günstigsten Betrieb in den dann folgenden Zahlenbeispielen ohne weiteres zu ermitteln.

Kapitalanspannung.

Formel: $\frac{\text{Gesamtkapital}}{\text{Eigenkapital}}$

Tendenz: möglichst klein.

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	1.35	1.38	4.21	2.71	5.47

trug das Verhältnis von Fremdkapital zu Eigenkapital in Deutschland im Jahre 1928 etwa 3:7. Allerdings wird nicht angegeben, wieviel Betriebe der Untersuchung zugrunde gelegt wurden, und um welche Unternehmungsformen es sich handelt. Die Brauchbarkeit der Zahlen wird dadurch stark eingeschränkt.

[109]) nach Thoms, a. a. O., S. 15.

Fremdkapitalzusammensetzung.

Formel: $\frac{\text{langfristiges Fremdkapital}}{\text{kurzfristiges Fremdkapital}}$

Tendenz: möglichst groß

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	32.2	30.5	11.5	14.0	24.5

Kreditlage.

Formel: $\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Fremdkapital}}$

Tendenz: möglichst groß

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	2.66	2.59	0.31	0.58	0.22

Liquiditätsstatus.

Formel: $\frac{\text{flüssige Mittel}}{\text{kurzfristiges Fremdkapital}}$

Tendenz: möglichst groß

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	0.41	0.18	0.22	0.52	0.39

Anlageinvestition.

Formel: $\frac{\text{Anlage}}{\text{Gesamtkapital}}$

Tendenz: möglichst klein

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	0.9	0.8	0.77	0.95	0.96

Eigenkapitalinvestition.

Formel: $\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Anlagen}}$

Tendenz: möglichst groß

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	0.89	0.83	0.31	0.39	0.19

Wirkungsgrad.

Formel: $\frac{\text{Umsatz}}{\text{Kapital}}$

Tendenz: möglichst groß

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	0.42	0.41	0.31	0.35	0.23

Erfolgskoeffizient.

Formel: $\frac{\text{Gewinn}}{\text{Umsatz}}$

Tendenz: möglichst groß

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	0.27	0.23	0.0022	0.084	0.15

Rentabilitätsziffer (nach Schulz-Mehrin).

Formal: $\frac{\text{Umsatz ./. Kosten}^{110})}{\text{Vermögen}}$

Tendenz: möglichst groß

Errechnete Bezugsgrößen:

Betrieb	I	II	A	B	C
	0.10	0.09	0.0007	0.08	0.034

110) Ueber die Entwicklung dieser Formel siehe die Ausführungen bei Schulz-Mehrin, VDMA-Druckschrift, S. 29, S. 3.

Als erste Größe von Bedeutung soll die Kapitalanspannung, das Verhältnis des Gesamtkapitals zu dem Eigenkapital, einer Unternehmung untersucht werden. Es ist ohne weiteres einleuchtend, daß die Kapitalzusammensetzung für die Lebensfähigkeit eines Betriebes von außerordentlicher Bedeutung ist. Fremdkapital verursacht immer fixe Kosten, die bei sinkender Beschäftigung den Betrieb rasch unrentabel gestalten können. Das Streben nach einer Finanzierung mit Eigenkapital wird deshalb immer das Ziel des Betriebsführers sein. Die Kapitalstruktur ist also als umso günstiger anzusehen, je kleiner der Quotient aus dem Verhältnis Gesamtkapital zu Eigenkapital ist.

Die ermittelten Ergebnisse zeigen, daß die Kapitalanspannung zwischen 1.35 und 5.47 schwankt. Betrieb I und II haben annähernd die gleiche Kapitalzusammensetzung, das Eigenkapital beträgt hier 73,8% bezw. 72,1% des Gesamtkapitals, während es bei den Unternehmungen A, B und C nur 18,28% (bei C) und 36,85% (bei B) ausmacht. Gehen wir der Ursache dieser Divergenz nach, so müssen wir feststellen, daß das Fremdkapital der Unternehmungen I und II aus relativ kleinen Hypotheken und einer sehr unbedeutenden Kreditorenfinanzierung besteht, wohingegen bei A bis C neben eine beträchtliche hypothekarische Belastung der Unternehmungen Obligationen, langfristige Darlehen und Rückstände an Zinsen, Steuern und Kreditoren treten. Bei den Betrieben I und II beträgt die hypothekarische Belastung nur rund 20% des Gesamtkapitals, aber 77% des Gesamtfremdkapitals. Setzt man aber bei Unternehmung C Hypotheken- plus Obligationenkapital ins Verhältnis zum Gesamtkapital, so ergeben sich rund 77%, also das umgekehrte Verhältnis wie bei I und II.

Eine weitere Möglichkeit der Kenntlichmachung der Kapitalzusammensetzung ergibt sich aus der Errechnung des Verhältnisses Eigenkapital : Fremdkapital. Dabei kann man davon ausgehen, daß die Finanzlage umso günstiger zu beurteilen ist, je kleiner die fremden Mittel im Verhältnis zum Eigenkapital sind. Gerstner drückt dies in folgendem Grundsatz aus: „Je niedriger der Betrag der fremden Mittel im Verhältnis zu den eigenen Mitteln, desto solider und gesicherter ist ein Unternehmen, liegt ein umgekehrtes Verhältnis vor, so ist dies ein Zeichen der Unsicherheit und Unsolidität".[111]) Hieraus wird auch die Forderung, daß die errechnete Bezugsgröße möglichst groß sein soll, verständlich.

[111]) Gerstner, Bilanz-Schlüssel, Berlin und Leipzig 1928, S. 55.

Die ermittelten Zahlen lassen wiederum erkennen, daß die Betriebe I und II die gesundere Kapitalzusammensetzung aufweisen, denn bei Ihnen beträgt das Eigenkapital das 2½-fache des Fremdkapitals, während bei den übrigen 3 Betrieben das Fremdkapital zwischen dem 2- und 5-fachen des Eigenkapitals schwankt. Der errechnete Quotient spiegelt genau das wieder, was bereits auf den vorausgegangenen Seiten über die Verteilung von Eigen- und Fremdkapital gesagt wurde. Es kann darauf zurückverwiesen werden.[112])

Neben die Frage der Finanzierung einer Unternehmung durch Eigen- oder Fremdkapital tritt die Frage nach der Zusammensetzung des Fremdkapitals. Man hat dabei zu unterscheiden nach fremden Mitteln, die bald zurückzuzahlen sind, und solchen, die der Unternehmung für eine längere Zeit und meist mit einer bestimmten Kündigungsfrist zur Verfügung stehen. Langfristiges Fremdkapital gestattet in Bezug auf die Finanzierung eine sichere Disposition und eine Verwendung für Anlagezwecke. Kurzfristiges Fremdkapital dagegen muß im Interesse der Liquidität in Form von liquiden oder rasch liquidierbaren Mitteln angelegt werden.

Wenn man das langfristige Fremdkapital in Beziehung zum kurzfristigen Fremdkapital setzt, dann kann also der Status als umso günstiger angesehen werden, je größer der Quotient aus beiden Werten ist. Betrachtet man die errechneten Zahlen der Vergleichsbetriebe, dann stellt man fest, daß die Betriebe I und II gegenüber den übrigen eine bessere Finanzstruktur aufweisen. Bei den ersteren ist das langfristige Fremdkapital etwa 30mal größer als das kurzfristige, während die letzteren nur ein 10- bis 20mal größeres, langfristiges Fremdkapital aufweisen.

Für die Beurteilung der kurzfristigen Schulden ist es wichtig, zu wissen, ob sie durch flüssige Mittel abgedeckt werden können. Die größte Sicherheit ist gegeben, wenn die Relation flüssige Mittel : kurzfristiges Fremdkapital das Ergebnis 1 oder mehr als 1 hat. In unserem Falle bleiben die errechneten Bezugsgrößen darunter, wobei festzustellen ist, daß der Liquiditätsgrad bei den einzelnen Unternehmungen sehr verschieden und von der sonstigen Kapitalstruktur abhängig ist.

Für die Zwecke des Betriebsvergleichs kann die Ermittlung des Liquiditätsstatus nur dann einen Wert haben, wenn die Bilanzen auf den gleichen Stichtag fallen. Aber auch dann

---

[112]) vgl. S. 63 ff.

noch kann der Liquiditätsgrad durch mancherlei Zufälligkeiten beeinflußt werden.

Die Anlageinvestition drückt aus, in welchem Verhältnis das Anlagevermögen zum Gesamtkapital steht. Da die Unternehmung immer nur einen Teil ihres Kapitals in ruhenden Vermögensteilen anlegen kann, weil sie darüber hinaus ein gewisses Betriebsvermögen benötigt, wird der Quotient beider Größen immer kleiner als 1 sein. Je niedriger er ist, desto mehr des Unternehmungskapitals bleibt für Betriebsmittel übrig. Freilich kann man über dieses Verhältnis keine Regel aufstellen, weil hierfür in den verschiedenen Branchen große Unterschiede bestehen. Das Hotelgewerbe gehört, wie gezeigt werden konnte, zu den anlageintensiven Betrieben und deshalb liegen die errechneten Ergebnisse nur wenig unter 1, was darauf hindeutet, daß der weitaus größte Teil des Gesamtkapitals durch das Anlagevermögen gebunden wird.

Mehr noch als die Gesamtkapitalstruktur vermag die Inbeziehungsetzung des Eigen- zum Anlagekapital auszusagen. Im allgemeinen pflegt man bei der Beurteilung einer Unternehmung davon auszugehen, ob die Anlagen vom Eigenkapital gedeckt werden oder nicht. Im letzteren Falle gilt die Forderung, daß bei nicht ausreichendem Eigenkapital mindestens langfristiges Fremdkapital der Beschaffung von Anlagen zu dienen habe.

In unserem Falle zeigen die Unternehmungen eine wenig günstige Zusammensetzung. Nicht ein einziges der Unternehmen hat seine Anlagen durch Eigenkapital voll finanzieren können. Die Betriebe A, B und C konnten sogar nur ein Drittel bis ein Fünftel des Bilanzwertes der Anlagen durch eigene Mittel finanzieren, wohingegen die Betriebe I und II ein besseres Ergebnis zeitigten. Eine solche Finanzpolitik kann aber unter keinen Umständen als gesund bezeichnet werden.

Während die bisher besprochenen Relationen der Aufdeckung der Kapitalstruktur dienen sollten, gehören die folgenden Zahlen zur Ertragsrechnung. Mellerowicz weist darauf hin, daß deren Ergebnisse den Sinn von Richt- und Normalzahlen haben und damit den Vergleichszwecken dienen.[113])

Aus der großen Reihe der möglichen Beziehungen[114]) wurden für die vorliegenden Zwecke einige ausgewählt.

---

[113]) Mellerowicz, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre der Unternehmung. Berlin und Leipzig 1929, S. 173.

[114]) Mellerowicz, a. a. O., S. 173.

Die aus der Formel Umsatz : Kapital ermittelten Ergebnisse geben an, wie oft das Kapital der Unternehmung innerhalb einer Rechnungsperiode, meist des Jahres, umgeschlagen wurde. Die errechneten Bezugsgrößen lassen erkennen, daß sich im Hotelgewerbe das eingesetzte Kapital nur sehr langsam umschlägt. In den vorliegenden Untersuchungsbetrieben machen sich große Unterschiede bemerkbar. Der Betrieb, der am ungünstigsten gearbeitet hat, hat nur ¼ seines Kapitals umgeschlagen, während der Kapitalumschlag des günstigsten noch nicht ganz ½ beträgt. Wo das Optimum im Hotelgewerbe zu suchen ist, kann auf Grund des vorliegenden Zahlenmaterials noch nicht festgestellt werden, doch dürften sich die Zahlen innerhalb des Normalen bewegen, wenn man die Angaben von Senf zu Rate zieht, der aus revisionstechnischen Erfahrungen heraus den Kapitalumschlag im Hotelgewerbe mit ¼ bis ½ angibt.[115])

Der Kapitalumschlag steht, wie die folgenden Berechnungen zeigen, in keiner direkten Beziehung zum Erfolgskoeffizienten, der als Quotient aus Gewinn und Umsatz dargestellt wird. Der Gewinn ist eine Größe, die von vielen Faktoren abhängig ist, und deshalb müssen die Abweichungen bei den Vergleichsbetrieben dazu führen, eine genauere Untersuchung über die Gewinnentstehung durchzuführen, d. h. es wird auch hier der Kostenvergleich unentbehrlich sein.

III. Vergleich wirtschaftlich-technischer Sondergrößen.

Neben den Vergleichen, die sich auf den Aufzeichnungen der Buchhaltung aufbauen, lassen sich noch weitere Vergleiche durchführen, die statistische Betriebszahlen verwerten. Diese Art des Vergleichs kann einen guten Einblick in die Betriebsgebarung geben, und sie ist dann besonders wertvoll, wenn mengenmäßige Größen verglichen werden. Bei ihnen fallen alle die Fehler fort, die sich bei dem Vergleich von Wertgrößen aus verschiedener Bewertung ergeben. „Alle Sondergrößen in Form von Mengenziffern sind für Betriebsvergleichsrechnungen ganz besonders gut zu gebrauchen, da sie von der individuellen Wertgebung und damit von einem wichtigen Störungsfaktor unabhängig sind".[116])

---

[115]) Senf, Steuer- und Zinsenproblem im Gaststättengewerbe. Der deutsche Volkswirt, 9. Jahrgang, Nr. 12/13, Dez. 1934, S. 7.

[116]) Schnettler, a. a. O., S. 52.

1.

Vergleich der prozentualen Bettenbesetzung.

Es wurde bereits in einem früheren Abschnitt[117]) darauf hingewiesen, welche Bedeutung dem Beschäftigungsgrade zukommt. Um ihn vergleichen zu können, müssen Mittel gesucht werden, ihn einwandfrei zu bestimmen. Hier hat es der Hotelbetrieb gegenüber den industriellen Unternehmungen bedeutend leichter. Denn während in diesem der Beschäftigungsgrad nur sehr ungenau angegeben werden kann, ist in jenem eine Errechnung mit fast absoluter Genauigkeit möglich.

Die methodische Durchführung der Ermittlung des Beschäftigungsgrades, wie sie im Hotelwesen allgemein üblich ist, wird von Münch[118]) eingehend geschildert. Die folgenden Ausführungen halten sich an dessen Terminologie.

Gemessen wird der Beschäftigungsgrad, wie in allen Hotelbetrieben, an der Besucher- bezw. Gästezahl, der Frequenz. Einheit der Frequenz ist in der Beherbergungsabteilung die Logiernacht, im Verpflegungsbetrieb das ausgegebene Menu. Die Logiernacht wird als Einheit angenommen, weil die Zahl der Gäste keinen befriedigenden Maßstab abzugeben vermag, denn es ist natürlich, daß ein Gast mehrere Tage bleiben kann, woraus sich eine Vielzahl von Logiernächten ergibt, die dann nicht berücksichtigt würde.

Wenn Münch sagt: „Man spricht von einer Logiernacht und nicht von einem Logiertag, weil die Uebernachtung, welche die Verpflegung ohne weiteres einschließt, das Essentielle ist,[119]) so möchten wir diese Terminologie für großstädtische Hotelbetriebe, deren Hauptgeschäft in der Beherbergung von Passanten liegt, insofern einschränkend gebrauchen, als wir nur für die Beherbergungsabteilung die Logiernacht als Einheit gelten lassen.

Für den Vergleich genügt es aber noch nicht, die Zahl der Uebernachtungen zu kennen, denn für den Grad der Beschäftigung ist jeweils noch die vorhandene Uebernachtungsmöglichkeit von Bedeutung. Diese maximal mögliche Leistung wird als Logierkraft bezeichnet. Ausgedrückt wird sie durch die Zahl der vorhandenen Betten. Es handelt sich nun darum, festzustellen, wie stark in einer Periode die Logierkraft ausgenutzt wurde. Man erfährt dies, wenn man die Bettenzahl mit der Anzahl der in einem Zeitabschnitt vorhandenen Betriebs-

---

[117]) vgl. S. 49 und S. 58 f.
[118]) vgl. hierzu Münch, a. a. O., S. 250 ff.
[119]) Münch, a. a. O., S. 250.

tage multipliziert und das Ergebnis ins Verhältnis zu der Zahl der Logiernächte setzt. So erhält man die prozentuale Bettenbesetzung, die mit dem Beschäftigungsgrad identisch ist.

Rechnerisch ergibt sich folgende Formel:
Prozentuale Bettenbesetzung:

$$= \frac{\text{Zahl der Logiernächte} \times 100}{\text{Bettenzahl} \times \text{Betriebstage}}$$

Zur Erläuterung diene ein Zahlenbeispiel:
Angenommen, die Zahl der Uebernachtungen betrage in einem Jahre 32 521, die Anzahl der in einer Nacht verfügbaren Betten 200. Dann ist die prozentuale Bettenbesetzung

$$= \frac{32\,521 \times 100}{365 \times 200} = 44{,}5\%$$

Auch bei dem Vergleich der prozentualen Bettenbesetzung zweier oder mehrerer Betriebe ist darauf zu achten, daß keine Vergleichsstörungen vorhanden sind. Daß es solche gibt, hat M ü n c h erörtert, dessen Ausführungen hierüber im folgenden wiedergegeben werden. Absolute Vergleichbarkeit ist dann nicht vorhanden, „wenn der eine Hotelier die Uebernachtungen von nicht voll zahlenden Kindern und Dienerschaften, vom Frequenzstandpunkt aus als g a n z e Logiernächte einträgt, während der andere, vom Leistungsstandpunkt ausgehend, sie nur hälftig notiert. Um Doppelspurigkeiten zu vermeiden, haben wir, wie es zumeist üblich, uns der zweiten Zählart angeschlossen. Somit ergeben:

1 000 Maîtres	=	1 000 Logiernächte
200 Kinder	=	100 Logiernächte
50 Diener	=	25 Logiernächte
1 250 Personen	=	1 125 Logiernächte“.[120])

Bei der Errechnung der prozentualen Bettenbesetzung der fünf bereits an anderer Stelle herangezogenen Vergleichsbetriebe ergibt sich dann folgender Beschäftigungsgrad:

Proz. Bettenbes.	I	II	III	IV	V
Betrieb	47.2	44.5	73.0	48.06	48

Es bewahrheitet sich die schon an anderer Stelle ausgesprochene Vermutung, daß der Beschäftigungsgrad bei verschie-

[120]) M ü n c h , a. a. O., S. 252.

denen Betrieben nicht sehr unterschiedlich ist, obwohl es sich um Betriebe handelt, die ihren Standort an ganz verschiedenen süddeutschen Großstädten haben. Nur der Betrieb III fällt aus dem Rahmen, indem er eine besonders große durchschnittliche Beschäftigung aufweist. Es ist nicht ohne weiteres der Grund festzustellen, weshalb diese Unternehmung eine besonders günstige Beschäftigung gehabt hat. Maßgeblich hierfür dürfte die Tatsache sein, daß der Standort der betreffenden Unternehmung eine Stadt mit großem Fremden- und Durchgangsverkehr ist und im Mittelpunkt vieler politischer und kultureller Veranstaltungen steht. Jedenfalls verdienen die Vergleichszahlen eines solchen Betriebes besondere Aufmerksamkeit. Es ist zu ermitteln, wie weit dessen Kosten von denjenigen der übrigen Vergleichsbetriebe abweichen. Wenn möglich, sind vorangegangene Jahre mit vielleicht schlechterem Beschäftigungsgrad mit heranzuziehen, um auf diese Weise das Bild abzurunden.

2. Vergleich der Betriebskoeffizienten.

Die Hotelpraxis hat, obwohl sich bisher ein systematischer Vergleich nicht durchgesetzt hat, doch Mittel und Wege geschaffen, um Daten zu finden, die zumindest einen rohen Vergleich verschiedener Betriebe untereinander gestatten. Eine solche Vergleichszahl ist der Betriebskoeffizient. Obwohl die bisherige Errechnung dieser Relation nicht restlos befriedigen kann, besteht hier doch eine weitere Vergleichsmöglichkeit, die ausbaufähig ist.

Was ist nun unter der genannten Verhältniszahl zu verstehen? „Die Differenz der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nennen wir, dem allgemeinen Sprachgebrauche folgend, Betriebsüberschuß, der, ins Verhältnis gesetzt zu den Betriebseinnahmen, den Betriebskoeffizienten ergibt".[121]) Nach Münch ist dieser Betriebskoeffizient der wichtigste Gradmesser für die Wirtschaftlichkeit der Betriebe.

Die Errechnung ist verhältnismäßig einfach, man braucht nur die Betriebseinnahmen von den Betriebsausgaben zu subtrahieren und die so erhaltene Differenz zu den Betriebseinnahmen in Beziehung zu setzen. An einem schematischen Zahlenbeispiel erläutert, ergibt sich folgendes:

Angenommen, die Einnahmen eines Hotelbetriebes betragen Rm. 200.—, die Ausgaben dagegen Rm. 150.—. Daraus

[121]) Münch, a. a. O., S. 248.

errechnet sich die Differenz von Rm. 50.—, die in Beziehung gesetzt zu den Einnahmen

$$\frac{50 \times 100}{200} = 25\%$$

als Betriebskoeffizient ergibt.

Die allgemeine Formel lautet demnach:
Betriebskoeffizient =

$$\frac{(\text{Betriebseinnahmen} \mathbin{./.} \text{Betriebsausgaben}) \times 100}{\text{Betriebseinnahmen}}$$

Was von unserem Standpunkt an der Rechnungsweise auszusetzen ist, wäre, daß es nicht die Ausgaben sind, die für die Wirtschaftlichkeit der Betriebe maßgeblich sind, sondern die gesamten Aufwendungen. Es müßte also auch der Aufwand, der nicht zu Ausgaben oder nicht zu einer Ausgabe in der betreffenden Periode führt, mit einbezogen werden. Umgekehrt sind nicht die Einnahmen der geeignete Maßstab, sondern die Gesamtleistungen in einer Periode, auch wenn sie noch nicht zu Eingängen geführt haben. Da auf diese Forderung in Zukunft bei einem ausgebauten Rechnungswesen Rücksicht genommen werden kann, dürfte auch der Betriebskoeffizient eine Größe sein, der für die Beurteilung eines Betriebes sehr brauchbar ist.

Besser wäre es noch, die Errechnung des Koeffizienten nicht nur auf den Gesamtbetrieb zu beschränken, sondern daneben noch die Hauptbetriebe hinsichtlich der Gestaltung des Koeffizienten gesondert zu untersuchen. In diesem Falle dürfte man aber nicht mehr Betriebskoeffizient sprechen, sondern man müßte einen anderen Begriff einführen. Vielleicht würde der Begriff Kostenstellen-Koeffizient das richtige treffen.

Der Vorteil des Kostenstellen-Koeffizienten liegt darin, daß für jeden Hauptbetrieb die Wirtschaftlichkeit getrennt ermittelt wird. Während der Koeffizient des Gesamtbetriebes nur angibt, wie Beherbergung und Verpflegung insgesamt gearbeitet haben, sodaß man nicht weiß, ob der gute Erfolg der einen Stelle durch schlechtes Arbeiten der anderen wieder aufgehoben wird, ist in diesem Falle die Beurteilung jedes einzelnen Hauptbetriebes möglich.

Wir haben im Nachfolgenden die Betriebskoeffizienten für einen Betrieb errechnet und die Stellen-Koeffizienten daneben gestellt. Allerdings muß darauf aufmerksam gemacht werden, daß auch hier wiederum die eingangs aufgestellte For-

derung nach Verrechnung sämtlicher Aufwendungen nicht berücksichtigt werden konnte, weil diese in ihrer Gesamtheit für die Kostenstellen nicht zu erfassen waren.

Tabelle der Betriebskoeffizienten.

I	II	III	IV	V
—5.9	—2.1	+14	+7.6	—15.3

Tabelle der Kostenstellenkoeffizienten.

	I	II	III	IV	V
Kostenstelle Beherbergung	+28.1	+27.5	—	—	—
Kostenstelle Verpflegung	—23.5	—19	—	—	—

3. Vergleich der Einnahme- und Ausgabedurchschnitte.

Eine weitere wirtschaftliche Vergleichsgröße läßt sich bilden, wenn man die Einnahmen zu der Zahl der Logiernächte in Beziehung setzt. Man erhält dann eine Zahl, die angibt, welcher durchschnittliche Einnahmebetrag auf die Leistungseinheit entfällt. Auch diese Zahl ist in Hotelfachkreisen keine unbekannte Größe, sie wird dort die „Moyenne“ [122]) genannt. Aus ihr lassen sich wichtige Schlüsse ziehen, denn man ersieht beispielsweise etwas über die Kaufkraft des in einem Hotel verkehrenden Publikums. Wenn man den Zimmerdurchschnittspreis mit heranzieht, kann man feststellen, ob die Gäste neben dem reinen Uebernachtungspreis auch noch sonstige Leistungen vergütet haben. Denn es ist Voraussetzung des Einnahmemittelwertes, daß sämtliche Einnahmen in ihm zur Verrechnung kommen. Allerdings bedarf es auch hier wieder einschränkender Bestimmungen, die im Interesse der Vergleichbarkeit zu machen sind. Diejenigen Betriebe, die neben dem eigentlichen Hotelbetrieb noch ein Restaurant für Nichthotelgäste unterhalten, dürfen selbstverständlich bei der Berechnung des Mittelwertes die Einnahmen hieraus nicht einbeziehen.

Bei dem Vergleich des Einnahmemittels ist weiterhin besonders darauf zu achten, daß nur Betriebe annähernd gleichen Ranges herangezogen werden. Das heißt, daß der Ver-

[122]) Münch, a. a. O., S. 293 ff.

gleich nur Sinn hat, wenn man Betriebe zugrunde legt, die nicht allzu verschiedene Zimmerpreise haben.

Auch hier konnte man wieder einen Schritt weiter gehen und beispielsweise das Mittel der Kostenstelle Beherbergung für sich feststellen. Da die Einnahmen hierfür gesondert erfaßt werden, ist die Errechnung nicht schwer. Man hätte dann einen Maßstab dafür, wie sich die Einnahmen für die reine Beherbergung pro Leistungseinheit gestalten.

Das gleiche für die Kostenstelle Verpflegung zu tun, hat dagegen keinen großen Zweck, denn es ist nicht ohne weiteres einzusehen, warum man die Zahl der Uebernachtungen mit den Einnahmen aus Verpflegung in Verbindung bringen soll, obwohl auch hier sicherlich gewisse Beziehungen bestehen, da nämlich eine größere Uebernachtungszahl auch eine Erhöhung der Frequenz des Verpflegungsbetriebes mit sich bringen kann.

Dem Einnahmemittel entspricht auf der anderen Seite das Ausgabemittel, das besser im Sinne bereits gemachter Ausführungen „Kostenmittel" genannt würde. Dieser Mittelwert gibt an, wieviel Kosten insgesamt für die Frequenzeinheit Logiernacht aufgewandt werden mußten. Wir haben es also hier wieder mit einem Vergleichswert zu tun, der als ein Maßstab der Wirtschaftlichkeit gelten kann. Voraussetzung für die Brauchbarkeit dieser Größe ist, daß die Kostenerfassung unter Berücksichtigung der bereits dargestellten Gesichtspunkte erfolgt. Wenn man den Aufwand der Kostenstelle Beherbergung durch die Anzahl der Logiernächte dividiert, erhält man das Kostenmittel dieser Stelle. Für die Kostenstelle Verpflegung gibt es auch hier wegen des Fehlens einer exakt errechneten Leistungseinheit keine brauchbare Mittelbildung.

Im Nachstehenden wurden die für die uns zur Verfügung stehenden Vergleichsbetriebe sich ergebenden Mittelwerte errechnet.

Gesamtbetrieb.

	I	II	III	IV	V
Einnahmemittel	8.98	8.73	9.00	7.04	12.77 [123])
Kostenmittel	9.51	8.92	8.00	6.05	14.74 [123])

[123]) einschl. der Einnahmen und Kosten eines öffentlichen Restaurants.

Kostenstelle Beherbergung.

	I	II	III	IV	V
Einnahmemittel	4.34	4.19	3.96	3.78	4.57
Kostenmittel	3.13	3.04	—	—	—

4. Statistische Daten im Dienste des Betriebsvergleichs.

Wenn in vorliegender Arbeit vor allem Wert gelegt wurde auf eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens im Hotelgewerbe, auf die Schaffung einer Kontensystematik, die vergleichbares Zahlenmaterial zur Förderung des Vergleichs gewährleistet, so darf daneben die Wichtigkeit der Statistik als unterstützendes Hilfsmittel, sowohl für den internen, als auch für den externen Vergleich nicht außer Acht gelassen werden.

Calmes definiert die Statistik als „die fortlaufenden Aufzeichnungen über die der Massenbeobachtung unterworfenen, wirtschaftlichen und technischen Vorgänge und Ergebnisse eines Unternehmens und die Gruppierung und die Vergleichung der gewonnenen Zahlen mit gleichartigen und fremdartigen Zahlen zur Aufdeckung von Zusammenhängen, Ursachen und Wirkungen".[124])

Aufgabe der Statistik wird es immer sein, alle die wirtschaftlichen Vorgänge in einer Unternehmung, die von ausschlaggebender Bedeutung sind, dem Betriebsführer eindeutig vor Augen zu führen und mit Hilfe von graphischen Darstellungen, Diagrammen usw. zu veranschaulichen.

Die Statistik, deren Aufgabe es ist, die Schwankungen und Verschiebungen des Betriebslebens innerhalb einer Unternehmung zu registrieren, hat im Hotelgewerbe eine umfassende Anwendung gefunden. In der Praxis werden schon häufig Daten der internen Statistik zu Vergleichszwecken herangezogen und an deren Veränderungen angeknüpft.

a) Frequenzstatistik.

Als wichtigste statistische Aufzeichnung kommt die Frequenzstatistik, die tabellarische und graphische Darstellung der Zahl der Logiernächte (vgl. auch S. 72) in Betracht. Wenn

[124]) Calmes, Die Statistik im Fabrik- und Warenhandelsbetrieb, Leipzig 1911, S. 5.

wir weiter oben [125]) die prozentuale Bettenbesetzung als Ausdruck der Beschäftigung des Betriebes zum Vergleich herangezogen haben, so gibt doch diese Zahl, die einen Mittelwert aus dem Gesamtfrequenzverlauf einer gewissen Zeitspanne, meistens eines Jahres, veranschaulicht, noch keinen Einblick in die Entwicklung des Beschäftigungsgrades während des betreffenden Zeitabschnittes, in Sonderheit lassen sich aus der Durchschnittsjahreszahl keine Schlüsse auf etwa vorhandene, innerbetriebliche Fehlerquellen ziehen. Hierzu ist es vielmehr notwendig, in kürzeren Zeitabständen Vergleichszahlen aufzustellen, die es gestatten, monatlich oder auch dekadenweise Vergleiche mit denselben Zeiträumen anderer Jahre, anderer Betriebe herbeizuführen und der Ursache der Abweichungen nachzugehen.

Anhand nachstehender Tabelle, die aus Betrieb I entnommen wurde, sei veranschaulicht, wie der Frequenzverlauf in den Jahren 1927 und 1931 bis 1933 war.

Die Frequenz betrug in den Monaten:

	1927	1931	1932	1933
Januar	4 174	2 863	2 217	2 074
Februar	4 119	2 674	2 269	1 843
März	4 755	3 619	2 580	2 247
April	5 135	3 791	2 460	2 591
Mai	4 992	4 463	3 420	2 599
Juni	5 101	3 797	2 954	3 343
Juli	5 754	3 551	3 406	3 418
August	6 434	3 771	3 401	3 382
September	5 784	3 570	3 792	3 769
Oktober	5 106	3 415	3 637	3 193
November	3 856	2 518	2 221	2 299
Dezember	3 449	1 863	2 135	1 763
Total:	58 659	39 895	34 492	32 521

Vorstehende Zahlen stellen allerdings nur den Verlauf der Frequenz eines Betriebes innerhalb von 4 Jahren dar. Um Vergleichszahlen zu erhalten, wäre es erforderlich, die Daten von anderen Betrieben gleicher Art zu erfahren. Betont muß dabei werden, daß hierzu nur Frequenzzahlen von Unterneh-

[125]) vgl. S. 72 f.

mungen der gleichen Stadt herangezogen werden dürften, da durch mancherlei lokalpolitische Momente Störungen herbeigeführt werden könnten, z. B. Messen, Ausstellungen, politische Veranstaltungen. Eine Stelle, die es ermöglichen könnte, Vergleichsgrundlagen zu veröffentlichen, wäre das statistische Amt einer Stadt, bezw. eines Bezirkes oder des Reiches.

Die von amtlicher Seite mitgeteilte Statistik gibt zwar die Zahl der an einem Orte angekommenen Fremden monatsweise bekannt, die Uebernachtungszahl aber nur in einer Summe für das Jahr. Es wäre zu fordern, daß auch monatliche Aufzeichnungen der Zahl der Uebernachtungen bekannt gegeben würden, denn es besagt für den Unternehmungsführer nichts, wenn er nur die Zahl der angekommenen Fremden kennt, nicht aber deren Aufenthaltsdauer.

Weiterhin sollte eine solche Statistik auch auf die Verschiedenartigkeit der erfaßten Betriebe Rücksicht nehmen, sodaß etwa nach Rang oder mindestens nach der Betriebsgröße unterteilt würde.

Greifen wir einmal das Jahr 1931 heraus und vergleichen vorstehende Zahlen mit denjenigen, die das Statistische Reichsamt für den gleichen Zeitpunkt als Gesamtzahl der Uebernachtungen der Stadt Frankfurt a. M. angibt,[126]) so können wir aus diesen beiden Zahlen errechnen, in welchem Umfange der untersuchte Betrieb an der Gesamtleistung (Aufnahme von Fremden) im Jahre beteiligt war.

Die Gesamtzahl der Uebernachtungen betrug in Frankfurt a. M. im Jahre 1931 720 643, die des untersuchen Betriebes 39 895, also 5,5% der Gesamtzahl.

b) Umsatzstatistik.

Eine weitere Größe, deren statistische Aufzeichnung von erheblicher Bedeutung für den Betriebsvergleich sein kann, ist der Umsatz. Es genügt hier nicht, den Gesamtumsatz gewisser Perioden aufzuzeichnen, sondern es wären die Umsätze aus den einzelnen Betriebsabteilungen bekannt zu geben. Nachstehende Tabelle, die die prozentualen Jahresumsätze der Betriebe I—V widergibt, läßt erkennen, daß trotz der Gleichartigkeit der Betriebe, die doch die den Vergleich hindernden Einwirkungen beseitigen müßte, große Unterschiede in den Umsätzen zu verzeichnen sind.

Da immer eine gewisse Schwierigkeit darin liegt, absolute Zahlen miteinander zu vergleichen und in Beziehung zu

[126]) Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 1932, S. 48.

bringen, würde der Vergleich von Relativzahlen oft ein anschaulicheres Bild ergeben. Es wurden deshalb die Umsätze der einzelnen Betriebszweige in Beziehung zu dem Gesamtumsatz gesetzt. Für die untersuchten Betriebe wurde folgende Tabelle ermittelt, die, im Gegensatz zu der Gegenüberstellung der absoluten Zahlen, eine wesentlich bessere Vergleichsmöglichkeit bietet.

Tabelle der Einnahmen
in Prozenten des Gesamtumsatzes.

	I	II	III	IV	V
Zimmer	48.1	47.8	40.0	48.0	32.5
Bäder	0.3	0.3	0.2	0.3	0.2
Frühstück	15.6	16.0	12.7	16.1	9.6
Küche	14.2	13.4	28.0	18.0	27.6
Keller	4.2	4.3	5.4	4.1	13.9
Wäsche	0.5	0.5	0.4	—	—
Garage	0.3	0.9	—	—	—
Telefon	3.9	4.2	—	—	3.5
Bedienung	10.6	10.6	11.1	11.8	10.5
Getränkesteuer	1.0	1.0	—	0.9	0.4
Verschiedenes	1.3	1.0	2.2	0.8	1.8
Summe	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Oft wird in der Praxis dem Vergleich von Umsätzen die Zahl der vermietbaren Betten zu Grunde gelegt. Während das Einnahmemittel den Umsatz pro Logiernacht, das Ausgabe-(Kosten-)mittel die Ausgaben (Kosten) pro Logiernacht angibt, kann man die Umsätze pro Bett der vermietbaren Betten errechnen, wie folgende Zusammenstellung zeigt:

Vergleichstabelle
(Einnahmen auf 1 Bett umgerechnet).

	I	II	III	IV	V
Zimmer	745.94	678.24	956.58	592.28	728.83
Bäder	4.39	3.90	5.23	4.19	6.03
Frühstück	241.18	228.01	304.45	198.53	213.63
Küche	219.46	191.47	670.44	221.73	613.29
Keller	65.10	60.40	130.01	50.60	309.14
Wäsche	8.49	6.39	9.25	—	—
Garage	4.31	12.94	—	—	—
Telefon	61.33	59.93	—	—	77.31
Bedienung	165.59	150.31	265.89	146.45	232.61
Getränkesteuer	15.05	14.18	—	11.30	8.12
Verschiedenes	18.68	14.80	51.93	10.22	44.13
Summe:	1 549.52	1 420.57	2 393.78	1 235.30	2 233.09

Münch[127]) weist darauf hin, daß es von großer Bedeutung ist, wenn man Umsatz und Frequenz eines Betriebes in Beziehung zueinander bringt, da aus dieser Relation Rückschlüsse auf den erzielten Durchschnittspreis möglich sind; graphische Darstellungen sind dabei wichtige Hilfsmittel.

c) Bettenbelastung und Bettenverschuldung.

Frequenz, Umsatz, Einnahme- und Ausgabemittel stellen Größen dar, die jeweils von der Umsatzgestaltung eines Betriebes, von der Konjunkturlage der Branche, ja sogar von der Lage der gesamten Volkswirtschaft beeinflußt werden.

Bettenbelastung und Bettenverschuldung sind dagegen Zahlen, deren Höhe von der Finanzierung der Unternehmung abhängig ist. Unter Finanzierung verstehen wir hierbei „alle zum Zwecke des Aufbaues und Abbaues von Unternehmungen notwendigen Kapital- und Kreditoperationen und die Anpassung des Kapitals nach Höhe und konkreter Zusammensetzung an die Zwecke der Unternehmung".[128]) Unterscheiden wir nun bei der Finanzierung nach Eigen- und Fremdfinanzierung, so

[127]) Münch a. a. O., S. 266 f.

[128]) Kalveram, Finanzierung, in „Die Handelshochschule", S. 1266.

ergibt sich als erste Größe „Bettenbelastung", der Quotient aus Gesamtkapital und Anzahl der vorhandenen Betten, während „Bettenverschuldung" das Verhältnis des Fremdkapitals zu der Zahl der Betten darstellt.[129])

Daß solche Relationen ebenfalls wichtige Vergleichsgrundlagen sein können, ist ohne weiteres klar. Aus den von uns geforderten Betriebsdaten lassen sich noch weitere Größen errechnen, die, ebenfalls nebeneinander gestellt, der Förderung des Betriebsvergleiches dienstbar gemacht werden können.

[129]) vgl. Münch, a. a. O., S. 100 ff.

Schluß:

Zusammenfassende Uebersicht über den heutigen Stand des Betriebsvergleichs im Hotelgewerbe und die Frage der Schaffung einer Zentralorganisation zur zwangsweisen Einführung des Vergleichs.

Wenn wir an früherer Stelle gesehen haben, wie sehr eine Spezialisierung und Gruppierung im Hotelgewerbe zu Tage tritt, so ist es erklärlich, daß zahlreiche Hindernisse zur Durchführung des Betriebsvergleichs überwunden werden müssen. Gerade die Verschiedenartigkeit von Betriebsdauer, Betriebsgröße usw. stellt sich dem Vergleich hindernd in den Weg, denn nur gleichartige Unternehmungen können verglichen werden, nur verwandte Typen liefern Vergleichszahlen, aus denen für den Einzelnen etwas zu entnehmen ist.

Ein weiterer Grund dafür, daß der Betriebsvergleich im Hotelgewerbe heute fast bedeutungslos ist, liegt darin, daß keine Organisation besteht, die seither eine praktische Vergleichsdurchführung betrieben hat oder in Zukunft ausüben könnte. Daher ist es auch erklärlich, daß es uns nicht gelungen ist, eine größere Reihe von Betrieben für die Zwecke der vorliegenden Untersuchungen heranzuziehen, denn aus der schon an anderer Stelle erwähnten Scheu und einer gewissen Zurückhaltung heraus geben die Betriebsführer sehr ungern Daten ihres eigenen Unternehmens aus der Hand. Erst die Schaffung einer Zwangsorganisation, die aber gleichzeitig die Gewähr für eine sachkundige Ausarbeitung und Geheimhaltung des Vergleichsmaterials gewährleistet, könnte die Bekanntgabe der wichtigsten Betriebsdaten erreichen.

Wenn in Erwägung gezogen wird, daß in anderen Branchen der Betriebsvergleich bereits seit mehr als 10 Jahren Eingang in das Rechnungswesen der Betriebe gefunden hat, und wenn man berücksichtigt, daß durch diese Vergleichstätigkeit wichtige Erkenntnisse in Bezug auf Betriebspolitik, Finanzierungsfragen, Preisgestaltung usf. vermittelt wurden, so darf man wohl dem Wunsche Ausdruck geben, daß auch im Hotel-

gewerbe die Wichtigkeit und Nützlichkeit eines Betriebsvergleichs nicht verkannt wird. Der Präsident des Bundes deutscher Verkehrsverbände und Bäder, Hermann Esser, sagt mit Recht: „Das Gastsättengewerbe ist die Schlüsselstellung für die Entwicklung des Reise- und Fremdenverkehrs; mit ihm ist es auf Gedeih und Verderben verbunden".[130]) aber man darf wohl auch behaupten, daß dieses Gewerbe in Zeiten der Krise am stärksten zu leiden hat. Es konnte in den vergangenen Jahren immer wieder die Beobachtung gemacht werden, daß die Leiter von Hotelbetrieben über eine schlechte Unternehmungsrentabilität klagten. Wenn die Berechtigung zu den Klagen mit Rücksicht auf den stark gesunkenen Beschäftigungsgrad auch anerkannt werden kann, so muß doch andererseits wieder gefragt werden, ob von Seiten der Hotelleitungen alles geschehen ist, was der Betriebspolitik der Unternehmungen dienlich war. U. E. hätte durch die praktische Anwendung des Betriebsvergleichs manche Kapitalfehlleitung, manche Fehldisposition vermieden werden können.

Bevor nun die anzustrebende Organisation eines Zwangsverbandes erörtert werden soll, soll kurz auf die bestehende Berufsgliederung eingegangen werden.

Im Interesse des ständischen Aufbaues der deutschen Wirtschaft im nationalsozialistischen Staate wurden Verbände und Vereine einzelner Interessentengruppen aufgelöst. Es wurden zentrale Berufsverbände, so auch für das Hotelgewerbe eine Organisation, angestrebt, die den Interessen aller an dem betreffenden Gewerbezweig Interessierten Rechnung tragen sollte. „Die Stoßkraft einer einzigen starken Berufsvertretung fehlte und mithin ein tatkräftiges Durchsetzen von dringend notwendigen Erfordernissen für die Erhaltung und Förderung eines so lebensnotwendigen Gewerbes, wie es gerade das Gastsättengewerbe in und für Deutschland ist".[131])

Im September 1933 wurde in Kiel der „Reichseinheitsverband für das deutsche Gaststättengewerbe e. V." (REV) gegründet. Neben dem „Reichsverband der deutschen Hotels, Restaurants und verwandter Betriebe" bestanden vor dem Umbruch weitere 8 anerkannte Reichsverbände, die nebeneinander getrennt ihre Interessen vertraten. Heute stellt der REV nach

[130]) Esser, Geleitwort, in „Der deutsche Volkswirt", 9. Jahrg., Nr. 12/13, 21. Dezember 1934, S. 3.

[131]) Mentberger, Die Stellung des Gaststättengewerbes im Wirtschaftsganzen, in „Der deutsche Volkswirt", a. a. O., S. 4.

Auflösung der alten Verbände die einzige, wesentliche Vertretung des Gesamtgewerbes dar.[132])

Neben einer Zentralverwaltung besteht im REV eine vertikale Gliederung in 7 Reichsfachgruppen:

1. Schankgewerbe,
2. Beherbergungsgewerbe,
3. Vergnügungsgewerbe,
4. Saalbesitzer,
5. Kaffeehäuser,
6. Bahnhofswirte,
7. Trinkhallen und Eisdielen.

Ferner bestehen daneben in horizontaler Gliederung folgende 10 Fachabteilungen:

1. Organisation,
2. Personal,
3. Konzessionen,
4. Sozialpolitik,
5. Rechtsabteilung,
6. Steuerabteilung,
7. Statistik, Kartellabwehrstelle, Archiv,
8. Presse,
9. Musikschutz und Gütekommission,
10. Verhandlungen mit Stagma.[133])

Wenn auch die Zweckmäßigkeit obiger Fachabteilungen im Dienste der Zentalorganisation durchaus anerkannt wird, so scheint u. E. keine dieser Abteilungen ohne weiteres in der Lage zu sein, die gewünschte Vergleichstätigkeit durchzuführen. Es wäre wohl möglich, daß die Fachabteilung 7 so ausgebaut würde, daß betriebswirtschaftlich geschulte Sachbearbeiter in dieser Abteilung Aufnahme fänden und die Organisation und Durchführung der Vergleichstätigkeit vornähmen.

Andererseits sind aber die Fachgruppen nicht geeignet, eine praktische Vergleichsdurchführung zu ermöglichen. Die einzelnen Gewerbezweige greifen so oft ineinander, daß es nicht möglich ist, getrennte Gruppen zu bilden und auf geson-

---

[132]) Kühne, Das Gaststättengewerbe im organischen Aufbau der deutschen Wirtschaft, in „Der deutsche Volkswirt", a. a. O., S. 17.

[133]) Stagma = Staatlich anerkannte Gesellschaft für musikalische Aufführungsrechte.

derten Wegen eine Vergleichstätigkeit auszuüben. Aus der Gliederung des REV ist nicht zu entnehmen, welcher Reichsfachgruppe die Hotelbetriebe zuzurechnen sind, da sie ja neben ihrem Hauptgewerbezweig Beherbergung zweifellos auch das Schankgewerbe ausüben und mit dem Vergnügungsgewerbe gelegentlich in Verbindung stehen.

Um eine Uebersicht der Organisation, wie sie anzustreben ist, zu geben, wurde eine schematische Darstellung (in Anlage 6) beigefügt. Sehen wir einmal davon ab, daß die Hotelbetriebe auch mit dem Vergnügungsgewerbe in Verbindung stehen können, so liegt doch eine Verkoppelung aus Beherbergung und Schankgewerbe vor. Weiterhin darf auch hier der Begriff Hotel nicht als alles umfassende Kategorie Anwendung finden, sondern es muß, wie schon an anderer Stelle ausgeführt wurde, das Vollhotel von dem Hotel garni und der Hotelpension getrennt werden.

Betriebsdauer und Betriebsgröße müssen auch hier Beachtung finden und eine Gliederung nach dem Rang der Betriebe als letztes Gliederungsmerkmal scheint uns unumgänglich. In der schematischen Darstellung wurde die Gliederung aus Gründen der Uebersicht nur für die Jahresbetriebe der Vollhotels durchgeführt, da nur diese im Rahmen vorliegender Arbeit von Interesse waren, und die Durchführung des praktischen Betriebsvergleichs in dieser Gruppe als am sichersten gewährleistet erscheint.

Eine Betrachtung der Gesamtorganisation und des Aufbaus des REV läßt erkennen, daß hier eine Berufsvertretung besteht, die alle überhaupt an dem Gaststättengewerbe interessierten Zweige in sich vereinigt. Hier ist eine Riesenvereinigung entstanden, die zwar dank ihrer Größe eine Stoßkraft besitzt, wie sie kleinere Berufsgruppen nie erreichen können; doch ist die Frage zu erörtern, ob auch die berechtigten Spezialinteressen und Belange der Untergliederungen dieses Gewerbezweiges durch diesen Zusammenschluß genügend vertreten werden. U. E. scheint es nicht vorteilhaft zu sein, daß man eine Fachgruppe Schankgewerbe und eine Gruppe Beherbergungsgewerbe geschaffen hat, wenn man bedenkt, wie zahlreich einerseits die Verschiedenheiten innerhalb dieses Gewerbezweiges sind, und wie häufig andererseits Kombinationen zwischen beiden vorkommen, die in ihrer Struktur wieder ganz verschiedenartige Betriebsformen ergeben. (Ueber die Zweckmäßigkeit der übrigen Fachgruppen sei hier nicht diskutiert.)

Im Einklang mit den vorliegenden Ausführungen und unter dem Gesichtspuntke, daß jeder Betriebsführer die Aufgabe hat, im Interesse der gesamten Volkswirtschaft nach einer rationellen und gewinnbringenden Betriebsführung zu streben, wäre etwa folgender Aufbau des Hotelgewerbes im REV anzustreben: (Wir berücksichtigen nur die für den Betriebsvergleich des Hotelgewerbes wichtigen Punkte.) [134])

Die Hotelbetriebe stellen eine Kombination des Beherbergungs- und des Schankgewerbes dar. Aus diesem Grunde ist eine Gruppierung unter diese beiden Fachgruppen notwendig. Weiter muß die oben [135]) angeführte Unterteilung in Vollhotels, Hotels garnis und Hotelpensionen durchgeführt werden. Jahresbetriebe müssen von den Ein- bezw. Zweisaisonbetrieben gesondert und auch entsprechend ihrer Größenunterschiede getrennt, zusammengeschlossen werden. Als letztes Gliederungsmerkmal müßte eine Klassifikation nach den Rangstufen vorgenommen werden, da auch hierin für den Betriebsvergleich wesentliche Unterscheidungsmerkmale liegen.

Betonen möchten wir noch, daß der Verband, der sich auf diese Organisation aufbaut, nicht einen Verein, sondern eine Körperschaft des öffentlichen Rechts darstellen müßte. Erst durch diese Rechtspersönlichkeit wird die Möglichkeit einer zwangsweisen Beeinflussung der Betriebe möglich sein. Allerdings haben auch die Erfahrungen anderer Branchen gezeigt, daß oft freiwillige Unterordnung mehr und bessere Ergebnisse zeitigten, als eine vielleicht wesensfremde Zwangsorganisation.

---

[134]) vgl. auch Anlage 6.
[135]) s. S. 14 f.

Literaturverzeichnis.

A) Allgemeine, betriebswirtschaftliche Literatur.

1. Bücher.

Beste, Th., Kurzfristige Erfolgsrechnung. Leipzig 1930.

Bosse, H., Betriebsvergleich in der deutschen Gemüse- und Obstkonservenindustrie. Würzburg 1934.

Calmes, A., Die Statistik in Fabrik- und Warenhandelsbetrieb. Leipzig 1911.

Le Coutre, W., Praxis der Bilanzkritik, Berlin 1926.

Geldmacher, E., Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1927.

Gerstner, P., Bilanzanalyse. Berlin 1932.

Gerstner, P., Bilanzschlüssel. Berlin und Leipzig 1928.

Hauck, W. Chr., Der Betriebsvergleich. Bühl 1933.

Hellauer, J., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Berlin 1928.

Hellauer, J., Kalkulation in Handel und Industrie. Berlin 1931.

Henzel, F., Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung. Berlin 1931.

Henzel, F., Die Bilanz als Grundlage des Betriebsvergleichs. Wien 1933.

Kalveram, W., Buchhaltung, in „Die Handelshochschule".

Kalveram, W., Finanzierung, in „Die Handelshochschule".

Kalveram, W., Betriebswirtschaftliche Rationalisierung, in „Die Handelshochschule".

Krafft, W., Erfolgskontrolle mittels Betriebsvergleich. Nürnberg 1933.

Lehmann, M. R., Die industrielle Kalkulation. Berlin 1925.

Lehmann, M. R., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1928.

Mellerowicz, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre der Unternehmung. Berlin und Leipzig 1929.

Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft. Stuttgart 1932.

Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz. Leipzig 1926.

Schmalenbach, E., Der Kontenrahmen. Leipzig 1930.

Schmaltz, K., Bilanz und Betriebsanalyse in Amerika. Stuttgart 1927.

Schmaltz, K., Betriebsanalyse. Stuttgart 1929.

Schmidt, F., Die organische Tageswertbilanz. Leipzig 1929.

Schmidt, F., Kalkulation und Preispolitik. Leipzig 1930.

Schnettler, A., Der Betriebsvergleich. Stuttgart 1933.

Schulz-Mehrin, Betriebsvergleich im Maschinenbau. Druckschrift des VDMA, Berlin 1930.

Trautmann, W., Industrielle Normalerfolgsrechnung. Betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen. Berlin 1932.

Vershofen, W., Die Statistik der Wirtschaftsverbände. Bamberg 1924.

Weigmann, W., Grundlagen des Betriebsvergleichs. Stuttgart 1932.

Žižek, F., Grundriß der Statistik. München und Leipzig 1932.

2. Handbücher und Nachschlagewerke.

Handbuch der Rationalisierung. Berlin und Wien 1930.
Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich. 1931.

3. Zeitschriften.

van Aubel, Kosten in der öffentlichen Wirtschaft. RKW-Veröffentlichungen Nr. 80.
Feder, G., Vortrag, gehalten auf der RKW-Tagung 1933. RKW-Nachrichten 1933, Heft 12.
Hellauer, J., Zur Begriffsbildung in der Betriebswirtschaftslehre. Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1926.
Kraehe, Einheitsbuchführung für mittlere Maschinenfabriken mit Einzelfertigung. RKW 9.
Noll, Aufbruch zum neuen Wirtschaftsdenken. Rhein-Mainische Wirtschaftszeitung 1933, Nr. 1.
RKW, Branchenmäßige Betriebsuntersuchungen. Jahresbericht des RKW 1931. RKW-Veröffentlichungen Nr. 85.
RKW, Branchenmäßige Betriebsuntersuchungen — ein Kernstück berufsständischer Wirtschaftsgestaltung. RKW-Nachrichten 1933, Heft 7/8.
RKW, Die branchenmäßigen Betriebsuntersuchungen des RKW in der Fertigungsindustrie. RKW-Nachrichten 1934, Heft 5.
RKW-Veröffentlichungen Nr. 95.
Schaurte, Die Schwierigkeiten des Betriebsvergleichs. Deutsche Bergwerkszeitung vom 23. 8. 1932.
Schulz-Mehrin, Betriebsvergleich nach Kostenarten oder nach Kostenstellen? Betriebswirtschaftliche Rundschau 1928, Heft 8/9.
Thoms, Der bilanzanalytische Betriebsvergleich. Die Betriebswirtschaft 1933.
Thoms, Die wichtigsten Probleme der betriebswirtschaftlichen Formenlehre, in „Der praktische Betriebswirt", 1933.
Wirtz, Die Einheitsbuchführungen des AWV. Betriebswirtschaftliche Rundschau, 1928, Heft 7.
Wert und Grenzen des Betriebsvergleichs (ohne Angabe des Verfassers), in „Der praktische Betriebswirt", 1933.

B) **Spezialliteratur.**

1. Bücher.

Addicks, W., Die Selbstkostenrechnung im Hotelbetrieb. Frankfurter Dissertation, 1935.
Damme-Etienne, Das Hotelwesen. Leipzig 1910.
Glücksmann, R., Das Gaststättenwesen. Stuttgart 1927.
Glücksmann, R., Privatwirtschaftslehre des Hotelgewerbes. Berlin 1917.
Glücksmann, R., Betriebslehre der Gaststätte. Berlin und Leipzig 1932.
Hohlwein, H., Ein Beitrag zur Einheitsbuchführung für Hotelbetriebe. Frankfurter Diplom-Arbeit, 1930.
Horwath & Toth, Hotel Accounting. New York 1928.
Münch, T., Das Hotelunternehmen im Lichte betriebswirtschaftlicher Lehre und Praxis. Zürich und Leipzig 1930.
zur Nieden, H., Die Kontrolle im Hotelgroßbetriebe. Gießener Dissertation, 1933.
Schriftenreihe des Forschungsinstituts für den Fremdenverkehr.
Stehle, J., Der Hotel-, Restaurations- und Kaffeehausbetrieb. Nordhausen, o. J.

2. Zeitschriften.

Deutsche Hotelnachrichten. Amtliches Reichsorgan des Reichseinheitsverbandes des deutschen Gaststättengewerbes e. V.

Esser, H., Geleitwort in „Der deutsche Volkswirt", 9. Jahrgang, Nr. 12/13 1934.

Hotel, Die internationale Zeitschrift des Hotelgewerbes.

Kuehne, C., Das Gaststättengewerbe im organischen Aufbau der deutschen Wirtschaft, in „Der deutsche Volkswirt", 9. Jahrgang, Nr. 12/13 1934.

Mentberger, R., Die Stellung des Gaststättengewerbes im Wirtschaftsganzen, in „Der deutsche Volkswirt", 9. Jahrgang, Nr. 12/13 1934.

Senf, Steuer- und Zinsenprobleme im Gaststättengewerbe, in „Der deutsche Volkswirt", 9. Jahrgang, Nr. 12/13 1934.

Anlage 2

Fragebogen zur Erfassung der Allgemeinen Unkosten.

		Konten-Nr.	absolute Beträge		in % der Gesamt-Unkosten	
I.	Verwaltungskosten	40				
	(Summe 1.—4.)					
	1. Gehälter und Löhne	400				
	2. Telefon	401				
	3. Büromaterial	402				
	4. Porto	403				
II.	Beleuchtung	41				
III.	Reklame	42				
	(Summe 1.—2.)					
	1. Inserate und Zeitungen	420				
	2. sonstige Reklame	421				
IV.	Reparaturen	43				
V.	Versicherungen	44				
	(Summe 1.—5.)					
	1. Feuerversicherung	440				
	2. Einbruchversicherung	441				
	3. Haftpflichtversicherung	442				
	4. Wasserschadenversicherg.	443				
	5. Glasversicherung	444				
VI.	Beiträge	45				
VII.	Steuerberatungen etc.	46				
VIII.	Zinsen	47				
	(Summe 1.—3.)					
	1. Hypothekenzinsen	470				
	2. Bankzinsen	471				
	3. sonstige	472				
IX.	Unkosten	48				
	(Summe I.—IX.)	49				100

Fragebogen
zur Ermittlung der Kosten auf der Kostenstelle
Beherbergung.

	Kont.-Nr.	Betrag	
		absolut	p. Logiern.
1. Löhne und Gehälter . .	700	.....	.....
2. Wäscherei	701	.....	.....
3. Eigene Werkstätten . . .	702	.....	.....
4. Allgemeine Unkosten . .	703	.....	.....
5. Abschreibung	704	.....	.....
6. Verzinsung der Anlagen .	705	.....	.....
Zusammen (Summe 1.—6.)	70	.....	.....

Anlage 3

Fragebogen z. Ermittlung d. Kosten a. d. Kostenst. Verpflegung.

	Konten-Nr.	absolute Beträge		in % der Löhne	in % der Ges.-K.
Kaffee-Küche:					
1. Löhne und Gehälter	7100			100	
2. Wäscherei . . .	7101				
3. Eigene Werkstätten	7102				
4. Transportspesen .	7103				
5. Rohstoffe	7104				
6. Hilfsstoffe	7105				
7. Allgem. Unkosten .	7106				
8. Abschreibung . .	7107				
9. Verzinsung . . .	7108				
I. (Summe 1—9)	710				
Große Küche:					
1. Löhne und Gehälter	7110			100	
2. Wäscherei . . .	7111				
3. Eigene Werkstätten	7112				
4. Transportspesen .	7113				
5. Rohmaterialien . .	7114				
6. Hilfsstoffe . . .	7115				
7. Allgem. Unkosten .	7116				
8. Abschreibung . .	7117				
9. Verzinsung . . .	7118				
II. (Summe 1—9)	711				
Restaurant:					
1. Löhne und Gehälter	7120			100	
2. Wäscherei . . .	7121				
3. Eigene Werkstätten	7122				
4. Allgem. Unkosten .	7123				
5. Abschreibung . .	7124				
6. Verzinsung . . .	7125				
III. (Summe 1—6)	712				
Keller:					
1. Löhne und Gehälter	7130			100	
2. Wäscherei . . .	7131				
3. Eigene Werkstätten	7132				
4. Getränke	7133				
5. Hilfsstoffe . . .	7134				
6. Allgem. Unkosten .	7135				
7. Abschreibung . .	7136				
8. Verzinsung . . .	7137				
IV. (Summe 1—8)	713				
Zus.: (Summe I.—IV.)	71				100

Fragebogen zum Bilanzvergleich.

		absolute Beträge		in % der Bilanz-Sa
	1. Immobilien	.....		
	2. Mobilien	.....		
	3. Maschinen	.....		
I.	Anlagevermögen (Summe 1.—3.)		.....	.....
	4. Effekten (Beteiligungen) .	.....	.....	.....
	5. Vorräte	.....		
	6. Debitoren	.....		
	7. Wertpapiere	.....		
	8. verschiedene Aktiva . . .	.....		
	9. Bankguthaben	.....		
	10. Postscheck	.....		
	11. Kasse	.....		
II.	Umlaufvermögen (Sa. 5.—11.)		.....	.....
	Bilanzsumme (I.—II.) .	.....	.....	100
	1. Hypotheken	.....		
	2. langfristige Darlehen . .	.....		
I.	langfristige Verbindlichkeiten . (Summe 1.—2.)		.....	.....
	3. kurzfristige Darlehen . .	.....		
	4. Akzepte	.....		
	5. Bankschulden	.....		
	6. Kreditoren	.....		
	7. verschiedene Passiva . .	.....		
II.	kurzfristige Verbindlichkeiten . (Summe 3.—7.)		.....	.....
III.	Fremdkapital (I.—II.)		.....	.....
	8. Kapital	.....		
	9. Reserve	.....		
	10. Rückstellungen	.....		
	11. Gewinn	.....		
IV.	Eigenkapital (Summe 8.—11.) .		.....	.....
	Bilanzsumme (III.—IV.) . .	.....	.....	100

Anlage 5

Lebenslauf.

Am 18. Dezember 1910 wurde ich als ältester Sohn des Architekten Leonhard Heunisch in Frankfurt a. M. geboren. Nach vollendetem 6. Lebensjahre trat ich in die hiesige Sachsenhäuser Oberrealschule ein und legte Ostern 1929 an dieser Anstalt das Abiturexamen ab.

Vom Winter-Semester 1929 bis zum Frühjahr 1931 besuchte ich die Universität Frankfurt a. M. zum Studium der Betriebswirtschaftslehre. Das Sommer-Semester 1931 verbrachte ich an der Universität München, wo ich vor allen Dingen juristische Vorlesungen besuchte, um mich auch auf diesem Gebiete auszubilden. Vom Winter-Semester 1931 ab besuchte ich wieder die Universität Frankfurt a. M., um mein Studium abzuschließen. Im November 1933 bestand ich die kaufmännische Diplomprüfung.

Durch praktische Tätigkeit in verschiedenen Hotelbetrieben vor Beginn meines Studiums und stets während der Semesterferien wurde ich zur Anfertigung meiner Dissertation angeregt. Das Sommer-Semester 1934 benutzte ich zur Vervollständigung meines Studiums an der hiesigen Universität.

Ernst Heunisch.